



Universidade do Porto  
Faculdade de Direito

MARTA FILIPA RAMOS MENDES

O NOVO REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL  
(Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)

Mestrado em Direito no ramo de  
Ciências Jurídico-Económicas

Trabalho realizado sob a orientação de  
Professora Doutora Glória Teixeira

1 DE AGOSTO DE 2011

RELATÓRIO-ENSAIO DE MESTRADO EM  
DIREITO APRESENTADO NA FACULDADE  
DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DO  
PORTO

## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>5</b>
<b>RESUMO.....</b>	<b>6</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>7</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
1. NOTAS PRELIMINARES.....	8
2. O TEMA E RAZÕES DA ESCOLHA .....	9
3. ADVERTÊNCIA .....	9
4. MÉTODO E SEQUÊNCIA .....	10
<b>CAPÍTULO I - DIREITO INTERNO</b>	
<b>ENQUADRAMENTO E CARACTERIZAÇÃO DO NOVO REGIME .....</b>	<b>11</b>
1. RESIDÊNCIA FISCAL .....	11
1.1 <i>Da relevância do conceito no ramo do direito tributário.....</i>	<i>11</i>
1.2 <i>Definição de residência fiscal na legislação portuguesa e seus efeitos .....</i>	<i>13</i>
2. O SURGIMENTO DO REGIME DO RESIDENTE NÃO HABITUAL: CAUSA E RAZÃO DE SER .....	18
3. DESCRIÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO NOVO REGIME .....	20
3.1 <i>Incidência Subjectiva .....</i>	<i>20</i>
3.2 <i>Incidência Objectiva (rendimentos tributáveis e taxas aplicáveis) .....</i>	<i>24</i>
3.3 <i>Eficácia Territorial.....</i>	<i>29</i>
3.4 <i>Eficácia Temporal .....</i>	<i>30</i>
4. NATUREZA JURÍDICA DO NOVO REGIME: BENEFÍCIO FISCAL?.....	32
5. IMPACTO DO NOVO ESTATUTO NA LEGISLAÇÃO FISCAL INTERNA .....	34
<b>CAPÍTULO II –DIREITO EUROPEU</b>	
<b>ANÁLISE DO NOVO REGIME À LUZ DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO.....</b>	<b>38</b>
1. DA RELEVÂNCIA DA ANÁLISE DO NOVO REGIME À LUZ DO DIREITO EUROPEU .....	38
2. O NOVO REGIME COMO INSTRUMENTO DE EFECTIVAÇÃO DE LIBERDADES .....	40
3. O PRINCÍPIO COMUNITÁRIO DA NÃO-DISCRIMINAÇÃO .....	41
3.1 <i>Conceito e Géneros de “discriminação” .....</i>	<i>41</i>
3.2 <i>A discriminação inversa e o regime do residente não habitual .....</i>	<i>44</i>
3.3 <i>A falta de protecção nas situações de discriminação inversa no seio da UE. As situações puramente internas. A necessidade de novo enquadramento.....</i>	<i>48</i>
3.4 <i>Proposta de nova metodologia a utilizar pelo TJUE .....</i>	<i>53</i>
4. NÓTULA EM SEDE DE ANÁLISE COMPARADA.....	54
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>55</b>
<b>ANEXOS.....</b>	<b>57</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>58</b>



## **ABREVIATURAS**

AAVV – Autores Vários

Art. - Artigo

CDI – Convenção para Eliminar a Dupla Tributação

Coord. – Coordenação

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTF – Ciência e Técnica Fiscal

DGCI – Direcção-Geral das Contribuições e Impostos

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

EC – European Community

EEE – Espaço Económico Europeu

DL – Decreto-Lei

IRS – Imposto sobre o rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento económico

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TUE – Tratado da União Europeia

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

UE – União Europeia

Vol. – Volume

## RESUMO

No presente ensaio é analisado o novo regime do investidor residente não habitual, introduzido na legislação portuguesa pelo DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

Partindo da relevância do critério de residência no direito tributário, e bem assim da definição do conceito de residente fiscal no ordenamento jurídico português, começa por se explicitar os contornos do novo regime em termos de incidência objectiva, subjectiva, eficácia territorial e temporal, concentrando-se posteriormente na questão da natureza jurídica do novo estatuto e no seu impacto ao nível interno.

Posteriormente, e pela relevância que assume o Direito Europeu, analisa-se o regime à luz do princípio da não discriminação comunitário, concluindo-se pela existência de discriminação inversa, desfavorável aos próprios residentes fiscais (ditos *normais*) em Portugal. Dado que actualmente o Tribunal de Justiça considera que a discriminação inversa não é abrangida pela sua competência ou jurisdição, não sendo assim proibida pelas normas dos Tratados, propõe-se um novo enquadramento jurídico para esta questão.

Pretende-se, portanto, avaliar a essencialidade e o impacto do novo estatuto bem como apreciar a sua legalidade e conformidade com o direito supranacional.

## **ABSTRACT**

In this essay, the author analyses the new tax regime applicable to the ‘non-ordinary resident’, entered into force in the Portuguese legislation by Decree-law number 249/2009, September, 23.

Having in mind the great importance given to the criteria of residency in tax law, as well as the definition provided by the Portuguese legislation, the essay begins to explain the boundaries of the regime, especially concerning its objective and subjective scope and effectiveness, afterwards solving the juridical problem of its nature and the respective impact in Portugal.

Additionally, the new regime is examined in the framework of the European Community law, especially with respect to the non-discrimination principle. As it is concluded that a reverse discrimination exists, and being the reverse discrimination denied from the jurisdiction of European Court of Justice, a new juridical treatment is proposed on this issue.

In this sense, the main purpose of this essay is to evaluate the relevance and impact of the new tax regime and its lawfulness and conformity with law.

## INTRODUÇÃO

### 1. Notas preliminares

É num quadro de profunda recessão e de assinalável crise económico-financeira pelo qual o país e o mundo atravessam, traduzida no agravamento do *deficit* estrutural das contas públicas em Portugal, na forte contracção de investimento, do pedido de resgate e ajuda externa que nos propomos analisar e deter sobre o regime fiscal do residente não habitual. De facto, num cenário como o actual, a política fiscal pode ter impacto e servir como meio ou instrumento de recuperação económica<sup>1</sup>, sendo simultaneamente motivo de descontentamento por parte dos contribuintes, face ao normal aumento do encargo tributário.

Ora, o regime do residente não habitual tem exactamente em vista tornar mais competitiva a economia portuguesa, atraindo os não residentes para aqui se instalarem, potenciando o investimento e a melhoria na qualificação da mão-de-obra em Portugal.

Veremos em que consiste o regime e em que se corporiza o seu conteúdo.

Por outro lado, e por estarmos inseridos na UE, impõe-se a análise do regime à luz do princípio da não discriminação, que é pedra angular da ordem jurídica comunitária. Fazemos notar desde já, que o nosso estudo, no âmbito do Direito Europeu (Capítulo II), se delimita às situações em que o residente não habitual em Portugal é nacional (ou residente) de outro Estado membro da UE. Por uma questão de simplificação de análise, optámos por não nos referirmos às situações em que os beneficiários do estatuto de residentes não habituais tenham origem num Estado terceiro, situação que deveria ser analisada à luz do princípio da não discriminação no âmbito do Direito Internacional Público.

Por outro lado, e por necessidade restringir o tema, a discriminação foi analisada exclusivamente em face dos residentes fiscais em Portugal (residentes *normais*) e não em relação aos seus não residentes.

---

<sup>1</sup> Sobre o tema *vide* AAVV (Coord.) Monteiro, Sónia; Costa, Suzana, e Pereira, Liliana *in A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*, Vida Económica, 2011.



Finalmente, e ainda sobre a delimitação da nossa análise, não nos referimos, por estrita limitação de tempo e espaço, ao regime comunitário dos auxílios de Estado, que entendemos, no entanto crucial neste regime do residente não habitual.

Outras notas se seguirão ao longo da exposição.

## **2. O Tema e Razões da escolha**

O tema do presente ensaio, como se deixa antever pelo próprio título, é o novo regime do residente não habitual, introduzido no panorama legislativo português, pelo Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

A selecção do tema teve como vectores essenciais de motivação, em primeiro lugar a novidade do regime e por conseguinte a escassez do seu tratamento e, em segundo lugar, a percepção de que era um regime injusto e discriminatório para os próprios residentes fiscais em Portugal.

Também o facto do novo regime permitir que nos debruçássemos sobre o tema da discriminação inversa, no seio do Direito Europeu, contribuiu como motivo adicional de interesse para a escolha do tema.

## **3. Advertência**

No presente relatório apenas tomámos em consideração a legislação em vigor até à presente data (Julho de 2011), pelo que nos abstermos de fazer qualquer referência ou ajustamento em virtude de qualquer alteração legislativa posterior.

Do mesmo modo, os entendimentos aqui expressos são os que consideramos mais acertados no momento e circunstâncias presentes, reservando, não obstante, ao direito de no futuro, por motivos associados a alterações legislativas, a desenvolvimento na investigação ou outras, de defender posições contrárias às expressas neste ensaio.

#### **4. Método e sequência**

Em termos genéricos, e no que se refere à metodologia seguida no relatório, foi adoptado o método científico-jurídico, concretizado através de uma técnica jurídico-interpretativa e expositiva.

Quanto à sequência ou plano de exposição, o relatório ensaio divide-se, em substância, em duas partes. A primeira respeita ao Direito interno, em que, posteriormente a uma introdução, se faz a análise, tão completa quanto possível, do regime jurídico-fiscal do residente não habitual, em especial o âmbito de incidência objectivo e subjectivo, a eficácia temporal e territorial e a nossa posição quanto á natureza do regime e o seu impacto na legislação interna.

Na segunda parte, direccionada para o âmbito do Direito Europeu, o regime é analisado à luz do princípio da não discriminação. Concluindo que o regime é desfavorável aos próprios residentes em Portugal, introduz-se o tema da discriminação inversa, o qual reclama novo enquadramento legal. Propõe-se portanto um ajustamento, por via do novo enquadramento, ao método lógico-dedutivo utilizado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) na análise de situações em que esteja em causa a o tema discriminação.

Naturalmente, terminamos com as principais conclusões do nosso estudo.

## Capítulo I - Direito Interno

### Enquadramento e caracterização do novo regime

#### 1. Residência fiscal

##### *1.1 Da relevância do conceito no ramo do direito tributário*

Os fenómenos da globalização e da liberalização das relações económicas contribuíram de forma excepcional para o incremento da deslocalização e da circulação de pessoas, bens, serviços e capitais à escala planetária, implicando um considerável aumento do número de factos tributários transfronteiriços, conectados com mais de um ordenamento jurídico-tributário<sup>2</sup>.

A plurilocalização desses factos abriu a possibilidade aos Estados de aumentarem a sua receita fiscal, contanto que a incidência e eficácia das suas leis tributárias não se confinassem às respectivas fronteiras<sup>3</sup>. Assim, a par do tradicional princípio da territorialidade – segundo o qual a soberania fiscal<sup>4</sup> era exclusivamente exercida dentro das fronteiras de cada Estado – surgem outros princípios de índole pessoal, que vinculam igualmente à lei do Estado, independentemente do território onde são praticados os actos ou onde têm origem os rendimentos. Surge o princípio da nacionalidade, nos termos do qual os Estados tributam os rendimentos dos seus nacionais, independentemente do país ou local de residência (princípio ainda vigente, por exemplo, nos Estados Unidos da América e Filipinas), mas que rapidamente evoluiu para o princípio da residência, adoptado pela maioria dos ordenamentos

---

<sup>2</sup> É a necessidade de regular as situações tributárias em contacto com diferentes soberanias fiscais que está na origem do desenvolvimento e da maior importância dada ao Direito Fiscal Internacional. Este ramo do direito tem essencialmente em vista conciliar os interesses financeiros dos Estados, evitar a dupla ou múltipla tributação do mesmo facto tributário e ainda erradicar as situações de fraude e evasão fiscal.

<sup>3</sup> Sobre a distinção do âmbito de incidência e do âmbito de eficácia das leis no espaço cfr. Xavier, Alberto *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição actualizada, Almedina, 2009, páginas 5 e seguintes e Yurrita, Miguel Ángel Collado *Los Criterios de Sujeción a los Ordenamientos Tributarios*, in Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria, (Coord) González, Saturnina Moreno, Universidad de Castilla-La Mancha y Centro Internacional de Estudios Fiscales, páginas 101 a 104.

<sup>4</sup> Para uma ideia de soberania fiscal e seus contornos no quadro da integração europeia *vide* Nabais, J. Casalta *Por um Estado Fiscal Suportável* in Estudos de Direito Fiscal, Vol. II, Almedina, 2008, páginas 7 e seguintes.

juridico-tributários, e segundo o qual os Estados têm o poder de tributar os seus residentes pela totalidade dos rendimentos, quer sejam auferidos dentro do respectivo território, quer auferidos no estrangeiro (trata-se do denominado *worldwide taxation principle* ou tributação pelo rendimento mundial). Conjugam-se, desta forma, uma soberania fiscal pessoal e territorial<sup>5</sup>, na medida em que quase a totalidade dos ordenamentos jurídicos, têm como referenciais de conexão legitimadores do poder de tributar, a ideia de pertença ao Estado, (i) quer em razão do território (conexão material), segundo o qual um Estado tributa todos os rendimentos que tenham como fonte o território nacional, (ii) quer em razão de um elemento pessoal – a residência ou “cidadania social”<sup>6</sup> (conexão pessoal) – pelo qual o Estado tributa também os rendimentos dos seus residentes, obtidos dentro ou fora do território.

Ao determinar os elementos de conexão<sup>7</sup>, o legislador português não fugiu à regra, prevendo no artigo 13.º da Lei Geral Tributária (LGT), no seu número 1, que “*as normas tributárias se aplicam aos factos que ocorram no território nacional*” - consagrando o clássico princípio da territorialidade -, e no número 2, que “*a tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos*”. Neste caso, tendo em consideração que o domicílio, no que se refere às pessoas singulares, é definido como local da residência habitual, nos termos do disposto na alínea a) do número 1 do artigo 19.º da LGT, concluir-se que, no ordenamento tributário português, a par do princípio da territorialidade vigora igualmente o princípio da residência.

Importa sublinhar, no entanto, que o conceito de residência não se confunde com o conceito de *domicílio fiscal*, definido no artigo 19.º da LGT como local da residência habitual. De facto, o conceito de domicílio fiscal não tem em vista determinar a lei tributária aplicável a certa situação, mas tão só fixar territorialmente os serviços (locais e regionais) da administração tributária competentes para lidar com o contribuinte no que se refere à sua situação tributária<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, página 14.

<sup>6</sup> Sobre este tema vide Moraes, Rui Duarte *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Universidade Católica, 2005, páginas 83 e seguintes.

<sup>7</sup> Na formulação dada por Xavier, Alberto, *ob.cit.*, páginas 223 e seguintes, “*o elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, fixando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação*”.

<sup>8</sup> Regime paralelo apresenta o ordenamento espanhol – cfr. Fernández, Nestor Carmona (Coord.) *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*, Wolters Kluwer, 2007, páginas 102 a 106. É clarividente a distinção dos conceitos domicílio versus residência na seguinte passagem: “... de modo que en la normativa tributaria cualquier referencia al domicilio plantea inmediatamente problemática sobre la localización en un punto del territorio interno (...); se refiere a competencias territoriales de los órganos administrativos y a comunicaciones

Com efeito, a residência assume a posição de elemento de conexão de maior relevo no âmbito do direito fiscal internacional, e bem assim no direito fiscal interno. Verifica-se, na verdade, que mais do que a condição territorial, é o factor “residência” que determina quais as normas tributárias aplicáveis – de entre as normas de vários Estados (concorrentes) – e que delimita definitivamente o âmbito da incidência do imposto, demarcando também a extensão das obrigações tributárias dos contribuintes<sup>9</sup>.

Nesta perspectiva, os impostos sobre o rendimento e o capital são, via de regra, desenhados e desenvolvidos a partir de uma dupla concepção ou dicotomia: por um lado, os contribuintes *residentes* e, por outro, os contribuintes *não residentes*, cuja diferenciação se faz sentir a respeito, designadamente, das obrigações declarativas, das técnicas de cobrança do imposto e das respectivas taxas aplicáveis.

### ***1.2 Definição de residência fiscal na legislação portuguesa e seus efeitos***

*Entendida a residência como um conceito chave no âmbito direito tributário, importa analisar o seu conteúdo.*

*Desde logo se verifica, não obstante a sua centralidade e importância, que o conceito não é transversal na sua definição, podendo a residência assumir um carácter mais subjectivista ou mais objectivista, dependendo da opção e política fiscal prosseguida por cada Estado.*

*De um modo geral, encontram-se em confronto a teoria objectivista de residência, segundo a qual uma pessoa adquire o estatuto de residente mediante a presença física em certo território, durante determinado prazo, e a teoria subjectivista de residência, que é mais exigente e que não se basta com a presença física da pessoa no território; exige, além disso, a intenção e o propósito da pessoa se tornar residente num certo país. Como explica Alberto Xavier<sup>10</sup>, a aquisição da residência resultará, neste caso, da conjugação do corpus (elemento objectivo) e do animus (intenção, elemento subjectivo).*

---

*de estos com los contribuyentes y obligados tributarios en general (...). Por el contrario, la dualidad antagónica residencia/no residencia se refiere a la relación de permanencia o no permanencia en el territorio de aplicación de los impuestos para determinar la soberanía fiscal; es decir, permite conocer a qué Estado, de los afectados, corresponde gravar un determinado hecho imponible.”*

<sup>9</sup> Acompanhamos a posição de Xavier, Alberto e Mordhost que defendem que o princípio da residência apenas revela a conexão relevante que fundamenta o poder tributário, não respondendo directamente à questão da extensão do poder de tributar. No entanto, responderá a essa questão o princípio da universalidade ou da tributação pelo rendimento mundial, que se encontra intrinsecamente ligado à residência (por contraposição ao princípio da territorialidade, conexionado com a não residência). *Direito Tributário Internacional, cit.*, páginas 231 e seguintes.

<sup>10</sup> *Direito Tributário internacional..., cit.*, página 283.

Ora, o legislador português concebeu um conceito de residência *sui generis*, traçando os critérios para sua aquisição no artigo 16.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS). Segundo este preceito, serão considerados *residentes* em território português as pessoas que, no ano em causa, (i) aí tenham permanecido por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, bem como (ii) as pessoas que tendo permanecido no território por menos tempo, “aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual” (artigo 16.º, n.º 1 alínea b) Código do IRS). Acolhem-se, deste modo, como critérios alternativos, quer a teoria objectivista (em i. supra) quer a teoria subjectivista de residência (em ii. supra).

Mas aos referidos critérios gerais acrescem ainda critérios suplementares ou especiais de “residência presumida”. A residência em Portugal é atribuída (i) aos tripulantes de navios e aeronaves que estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em território português e (ii) aos diplomatas ao serviço do Estado Português que desempenhem funções no estrangeiro (artigo 16.º, n.º 1 alíneas c) e d) do Código do IRS). Além dos mencionados critérios, a residência é ainda concedida (iii) aos nacionais portugueses que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região sujeito a regime fiscal claramente mais favorável constante da Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, bem como (iv) as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que nele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo (artigo 16.º, n.º 5 e 2 do Código do IRS, respectivamente). A esta última situação se denomina “*residência por dependência*”, ou princípio da atracção da unidade familiar, segundo o qual os elementos do agregado, independentemente da sua ligação real e efectiva ao território, absorvem a residência do seu chefe de família. Trata-se, na sua essência, de uma verdadeira ficção legal, uma vez que a atribuição de residência depende de um critério exclusivamente jurídico, motivo pelo qual este critério não é aceite no âmbito do direito fiscal internacional, quando os Estados em confronto celebraram entre si uma Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Capital (CDT)<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Como alerta Moraes, Rui Duarte, *Dupla tributação internacional em IRS, Notas de uma leitura em jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I Abril/2008, Almedina, páginas 114 e seguintes, o critério da residência por dependência, apesar de poder estar previsto na lei dos Estados contratantes, não é aplicável num quadro convencional, quando esteja em causa uma situação plurilocalizada, uma vez que nesse contexto, a residência terá de ser apreciada de forma individual, independentemente da situação conjugal do sujeito passivo, para além de se exigir uma ligação efectiva e real ao território. Sobre este tema, a jurisprudência vem sendo unânime desde 2006, concluindo que a questão da residência, quando está em causa uma Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital (CDT), se

Esquemáticamente, é possível sintetizar os critérios descritos no artigo 16.º do Código do IRS da seguinte forma:

CRITÉRIOS PARA AQUISIÇÃO DE RESIDÊNCIA			ART. 16º CIRS
Critérios Gerais	Critério objectivo	Permanência no território por mais de 183 dias.	n.º 1 a)
	Critério subjectivo	Dispor, a 31 de Dezembro habitação que faça supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.	n.º 1 b)
Critérios Especiais		Tripulantes de navios e aeronaves ao serviço de entidades residentes em Portugal.	n.º 1 c)
		Diplomatas que desempenhem no estrangeiro funções de carácter público, ao serviço do Estado Português.	n.º 1 d)
		Residência por dependência.	n.º 2
		Residência por deslocalização para país, território ou região com regime claramente mais favorável.	n.º 5

**TABELA 1** Artigo 16.º do Código do IRS – Residência.

(Com representação gráfica da autora)

Verificamos, assim, que a aquisição de estatuto de residente fiscal em Portugal pode derivar de um conjunto de critérios diferenciados, tributários quer da teoria objectivista, quer da teoria subjectivista, à qual acrescentaríamos a teoria presuntiva (critérios especiais). Em todo o caso, este conceito de residência - do qual destacámos já a sua fundamentalidade e relevância - serve de ponto de partida ao novo conceito introduzido na legislação interna de “residência não habitual”, sobre o qual incide o presente estudo.

Impõe-se, no entanto, antes de avançar na análise do referido conceito, identificar as mais directas consequências ou efeitos da aquisição do estatuto de residente.

Com efeito, verifica-se que os sujeitos passivos residentes em Portugal são tributados, nos termos do n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS, pela totalidade do seu rendimento,

---

deve aferir individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do contribuinte em causa. Por outro lado, é também aceite que o artigo 4.º, n.º 1 das CDT (baseadas no Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE)), estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis internas dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios expressem uma ligação efectiva ao território do Estado. Veja-se, a título de exemplo, as recentes decisões do Supremo Tribunal Administrativo de 25 de Maio de 2009 (Recurso n.º 068/09), de 18 de Setembro de 2010 (Recurso n.º 461/10) e de 27 de Outubro de 2010 (Recurso n.º 462/10), todos disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), com acesso em 11 de Janeiro de 2011. Cfr. ainda Xavier, Alberto, *ob. cit.*, página 291.

incluindo o obtido fora do território nacional (o designado princípio da universalidade ou *worldwide income principle*<sup>12</sup>). Encontram-se, deste modo, sujeitos ao regime da tributabilidade ilimitada.

O rendimento colectável destes contribuintes resultará, em regra, do englobamento das várias categorias auferidas em cada ano, após deduções (artigo 22.º do Código do IRS), ao qual se aplicará, posteriormente, a taxa progressiva geral correspondente ao nível de rendimento, que varia, actualmente, entre 11,50% e 46,50% (artigo 68.º Código do IRS)<sup>13</sup>.

Ora, se o contribuinte não verificar (ou deixar de verificar entretanto), na sua situação particular, qualquer dos critérios necessários à aquisição de residência enunciados *supra*, o sujeito não será detentor do estatuto de residente em Portugal (ou perdê-lo-á), assumindo, em contraposição, o estatuto de *não residente*.

Refira-se, a este propósito, que o conceito de *não residente* é um conceito juridicamente vazio, definido apenas por exclusão<sup>14</sup>, mas que, não obstante, assume na prática idêntica importância ao conceito de *residente*, por ser também uma categoria sujeita a tributação em Portugal. Em geral, estes sujeitos encontram-se apenas adstritos ao regime da tributabilidade limitada, relevando, para efeitos tributários, somente o rendimento que auferem em território nacional (como já referido, nos termos do princípio da territorialidade previsto no artigo 15.º, n.º 2 do Código do IRS). Por não haver uma efectiva relação entre o *não residente* e a administração tributária portuguesa, estes serão tributados, via de regra, através de taxas de carácter especial ou liberatório, que poderão variar entre 15, 21,5 e 25% (artigos 71.º e 72.º Código do IRS), através da técnica de retenção na fonte a título definitivo. Naturalmente, as obrigações acessórias e declarativas dos não residentes não assumem tanta importância como as do contribuinte residente, mas ainda assim, o legislador considerou fundamental a necessidade destes designarem uma pessoa singular ou colectiva com residência ou sede em Portugal para os representar perante a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (DGCI), garantindo o cumprimento dos deveres fiscais.<sup>15</sup>

---

<sup>12</sup> Vide Teixeira, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2010, páginas 61 e 62 e Nabais, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009, páginas 230 e 541.

<sup>13</sup> Alterado de acordo com a Lei de Orçamento do Estado para 2011, constante da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, disponível em <http://www.dgo.pt/oe/2011/Aprovado/index.htm>, com acesso a 11 de Janeiro de 2011.

<sup>14</sup> Cfr. Fernández, Nestor Carmona (Coord.) *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos* ..., página 103.

<sup>15</sup> Artigo 130.º do Código do IRS e artigo 19.º, n.º 4 da LGT. Retira-se destes preceitos que a Administração fiscal portuguesa apenas reconhece capacidade de exercício de direitos aos *não residentes* que designam representantes fiscais. Aos não residentes que não designem representante, são afastadas as mais elementares garantias, como o direito de impugnar ou recorrer de uma decisão judicial. Por esta razão se discute a legalidade



Acresce assinalar, ainda no domínio em referência, uma categoria especial de residência que classificaríamos como sendo de natureza mista, e que se encontra prevista no artigo 17.º-A do Código do IRS, introduzido pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2009).

Trata-se, de facto, de um regime inovador, de carácter opcional para os residentes noutro Estado-Membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE) – portanto, *não residentes* em Portugal –, com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal. No âmbito deste regime, os potenciais beneficiários poderão escolher ser tributados de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados *residentes* em território português, contanto que preencham os seguintes requisitos: (i) sejam titulares de rendimento do trabalho dependente, independente ou de pensões (respectivamente categorias A, B e H do IRS), obtidos em território português<sup>16</sup>; e (ii) que tais rendimentos representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora desse território.

O regime pode ainda beneficiar aos contribuintes casados ou unidos de facto, que poderão optar pela tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar, de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos residentes casados e não separados judicialmente de pessoas e bens. Para o efeito, terão de preencher os requisitos seguintes: (i) ambos os sujeitos passivos sejam residentes noutro Estado-Membro da UE ou EEE; (ii) os membros do agregado familiar sejam titulares de rendimentos das categorias A, B ou H, obtidos em território português; (iii) tais rendimentos representem, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos do agregado familiar e (iv) a opção seja formulada por ambos os sujeitos passivos ou pelos representantes legais.

Esta opção não obsta, segundo o n.º 5 do artigo 17.º-A do Código do IRS, a que os rendimentos obtidos em território português estejam sujeitos a retenção na fonte às taxas aplicáveis aos rendimentos auferidos por não residentes, sem prejuízo da aplicação do disposto em convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português, ainda que com natureza de pagamento por conta quando respeitem aos rendimentos englobados.

---

e constitucionalidade da solução legislativa. Vide Primaz, Miguel *Da Responsabilidade Fiscal e do Gestor de Bens ou Direitos*, in Boletim da Ordem dos Advogados, n.º 50, Jun/Set 2008 e Ramos, Luísa *Responsabilidade Fiscal do Representante Fiscal de Sujeito Passivo Não Residente*, in Boletim BDO, Novembro, 2007.

<sup>16</sup> Consideram-se obtidos em Portugal os rendimentos elencados no artigo 18.º do Código do IRS.

Verificamos, portanto, do que resulta exposto, que os contribuintes beneficiários deste regime não adquirem o estatuto de residentes em Portugal, continuando, com efeito, a ter estatuto de não residentes. Não obstante, verificados certos pressupostos e realizada a opção, vêem os seus rendimentos serem tributados de acordo com as regras aplicáveis aos contribuintes residentes. Daí a natureza mista deste regime opcional que, como veremos, tem um âmbito de aplicação bem diferente do novo regime fiscal do residente não habitual.

Assente, por ora, a distinção clássica entre contribuintes *residentes* e *não residentes*, e bem assim delineados os critérios de aquisição do estatuto de residente fiscal em Portugal, é chegado o momento de procedermos à análise aprofundada de uma nova categoria recentemente introduzida na nossa legislação interna: a *residência não habitual*.

## **2. O surgimento do regime do residente não habitual: causa e razão de ser**

A questão que surge, desde logo, ao comum dos contribuintes é a de saber se, perante o complexo de critérios legalmente previstos para aquisição de residência fiscal em Portugal, se faz sentir uma necessidade premente de introdução desta nova categoria ou conceito.

Diremos a este respeito que o regime fiscal do investidor residente não habitual surge no contexto de uma reforma governativa da política fiscal portuguesa, no âmbito das relações económicas internacionais. O ambiente macro económico desfavorável, provocado, designadamente, pelo reduzido crescimento da actividade produtiva (crescimento de 0.4% do PIB em 2010 e previsão de crescimento de 0,8% em 2011), pelo agravamento do *deficit* das contas públicas, pelo aumento da taxa de desemprego e pela queda do investimento empresarial em 2010 e 2011<sup>17</sup>, torna urgente e imperativa a captação de recursos financeiros capazes de contribuir para a melhoria, desenvolvimento e sustentabilidade da economia portuguesa, que se deseja, essencialmente, mais eficiente e competitiva<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> Banco de Portugal, *Boletim Económico*, Primavera 2010, Volume 16, Número I, disponível em <http://www.bportugal.pt/pt-PT/EstudosEconomicos/Publicacoes/BoletimEconomico>.

<sup>18</sup> A captação de receitas pode ocorrer das seguintes formas: aumento da carga fiscal, empréstimos (dívida pública) ou através da importação de capital, traduzida por Investimento Directo Estrangeiro (IDE). Sobre o tema *vide* Silveira, Leandro Schuch, *Análise de factores de atracção do investimento directo estrangeiro sob a óptica das ciências jurídico-económicas: regime contratual e incentivos fiscais*, in Estudos de Direito Fiscal, AAVV, Almedina 2007, páginas 123 e seguintes.

Neste cenário, considerou o Governo Português - como resulta do preâmbulo do Decreto-Lei (DL) n.º 249/2009, de 23 de Setembro -, que “*os instrumentos da política fiscal internacional do nosso país devem funcionar como factor de atracção da localização dos factores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português*”<sup>19</sup>.

De facto, são reconhecidas significativas vantagens económicas ao país receptor do investimento, advenientes da fixação (duradoura) de novos investidores, nomeadamente aumento dos postos de trabalho, introdução de tecnologia, desenvolvimento de actividades satélite, entre outros<sup>20</sup>, desempenhando o sistema fiscal, em especial os benefícios ou incentivos fiscais, como um dos principais e mais relevantes factores dessa atracção. Verifica-se que os incentivos fiscais têm vindo a influenciar cada vez mais as decisões de investimento, desde logo por sinal da globalização e da eliminação de barreiras ao investimento em geral. A escolha de determinada jurisdição, para implementação de um investimento, será efectuada tendo em consideração factores como ambiente económico estável, infra-estruturas de qualidade, flexibilidade dos mercados, administração pública eficiente e desburocratizada, recursos humanos qualificados<sup>21</sup>; mas se estes factores forem de nível semelhante, o factor decisivo será o nível de tributação e os incentivos disponíveis direccionados a esse investimento. Quer isto dizer que, tendo as jurisdições alternativas (que se encontram na base de uma decisão de investimento) valor idêntico quanto à generalidade dos factores, aquela que apresente taxas de tributação mais competitivas e ofereça maiores incentivos será, em princípio, a escolhida.

Assim sendo, é com o objectivo de qualificar a mão-de-obra em Portugal, de estimular sectores chave da economia e abrir caminho a uma realidade mais atractiva e empreendedora, que se introduz novo regime do investidor residente não habitual<sup>22</sup>, atribuindo-lhe um importante papel de instrumento de captação de investimento.

---

<sup>19</sup> De interesse para o tema da competitividade, vide Santos, António Carlos dos, *Constrangimentos Internacionais ao Recurso a medidas Fiscais para Melhorar a Competitividade*, Fisco, 2003, páginas 35 e seguintes.

<sup>20</sup> Cunha, Tânia Meireles, *O Investimento Directo Estrangeiro e a Fiscalidade*, IDET, Almedina, 2006, página 14.

<sup>21</sup> Estas são algumas das medidas elencadas nas *Grandes Opções do Plano para 2005*, consideradas como fundamentais, e que deveriam ser promovidas, tendo em vista o reforço do investimento directo estrangeiro.

<sup>22</sup> O mesmo objectivo, imbuído do novo espírito de competitividade, é perseguido no Código Fiscal do Investimento, que visa regulamentar os benefícios fiscais contratuais aos projectos de investimento em unidades produtivas (artigo 41.º do EBF).

É, pois, na vigência do actual paradigma de competitividade do sistema fiscal português, e de criação de um ambiente fiscal atractivo para o “contribuinte volátil”<sup>23</sup>, que surge o regime objecto da nossa análise.

### **3. Descrição e caracterização do novo regime**

O novo regime do residente não habitual foi introduzido no ordenamento jurídico-tributário português pelos artigos 23.º a 25.º do DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro<sup>24</sup>, e encontra-se actualmente previsto nos artigos 16.º, n.º 6 a 9, artigo 72.º e 81.º do Código do IRS e na Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro. Tendo em vista esclarecer algumas questões quanto à aplicação do estatuto ora em análise, a Direcção de Serviços do IRS (DGCI) emitiu também a Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, sobre a qual incidirá também o nosso estudo.

É este o quadro normativo que se impõe analisar, na tentativa de demonstração de que o novo regime poderá contribuir para a atracção de investimento e eventual aumento da receita fiscal em Portugal. Exige-se, neste sentido, o exame dos seus contornos e especificidades, como se segue.

#### **3.1 Incidência Subjectiva**

São sujeitos passivos do novo estatuto do residente não habitual, apenas os indivíduos que exerçam actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico que, não tendo residência habitual em território português, se tornem aqui fiscalmente residentes, e não tenham, nos últimos cinco anos, sido tributados como tal em sede de IRS.

Tal significa que, para beneficiar do regime em causa, o contribuinte necessita preencher *cumulativamente* os seguintes requisitos:

---

<sup>23</sup> “*Contribuinte volátil*” parece ser a expressão que melhor traduz o público-alvo do regime fiscal do investidor residente não habitual, já que são pessoas singulares que exercem actividades de alto valor acrescentado, geralmente com modo de vida independente, que tendem a sair dos países de origem e a procurar outras jurisdições onde possam estabelecer o seu domicílio. Naturalmente, a escolha deverá recair sobre o que melhores condições ofereça, não só em termos laborais e remuneratórios mas, principalmente, ao nível da tributação. Expressão utilizada por Nascimento, Rui; Graça, Tiago Machado e Ramos, Marcos in *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*, integrante da Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, Almedina, 2010.

<sup>24</sup> Tendo por base a autorização legislativa constante do artigo 126.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Lei de Orçamento do Estado para 2009).

(i) Tornar-se residente fiscal para efeitos de IRS, de acordo com os critérios estabelecidos artigo 16.º do Código do IRS, “*nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1*”<sup>25</sup>;

(ii) Não ter sido tributado como residente em Portugal nos 5 anos precedentes à inscrição no novo regime;

(iii) Exercer uma profissão de elevado valor acrescentado, que integre o elenco das actividades descritas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro.

Importa retermo-nos em cada um dos requisitos enunciados, sublinhando algumas considerações que deles decorrem.

No que concerne ao primeiro requisito, releva o que ficou dito quanto ao conceito de *residente fiscal* no ordenamento jurídico português. O facto de a lei se referir expressamente ao critério de aquisição de residência disposto na alínea b) do n.º 1, justifica-se pelo simples facto de nos parecer ser esse o que mais frequentemente se utilizará. Não obstante, a expressão da lei “*nomeadamente*” não afasta os restantes critérios, traduzindo antes a possibilidade de ampla utilização, pelo potencial beneficiário, de qualquer um deles, inclusive os critérios especiais previstos no n.º 2 (residência por dependência) e n.º 5 do artigo 16.º do Código do IRS.

No entanto, regista-se a este respeito uma desarmonia entre a redacção do artigo 16.º do Código do IRS e a redacção da Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, facto que poderá ter sido intencional, visando o esclarecimento dos contribuintes, ou, por outra parte – situação para a qual, com o devido respeito, nos inclinamos – ter resultado de um erro de interpretação em virtude da manipulação da expressão utilizada, decorrente da separação do n.º 1 e da respectiva alínea b).

Ora, tal desarmonia concretiza-se no facto de a lei considerar que, “*não têm residência habitual em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes, nomeadamente ao abrigo do disposto na alínea b) do n.º 1, não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS.*” (artigo 16.º, n.º 6 do Código do IRS) ao passo que a referida Circular dispõe, na alínea a) do ponto 3, que “*poderão inscrever-se como residentes não habituais, os sujeitos passivos que preencham as seguintes condições:*

---

<sup>25</sup> Art. 16.º, n.º 6 do Código do IRS.

- a) *Tornarem-se fiscalmente residentes em território português de acordo com qualquer dos critérios estabelecidos no n.º 1 do artigo 16.º do CIRS, nomeadamente ao abrigo da alínea b); (...)*”. (sublinhado nosso)

O que se verifica face a ambas as redacções é que, embora as diferenças em termos literais sejam ténues, elas implicam interpretações divergentes. Se por um lado, a lei, ao considerar em especial a alínea b) do n.º 1, não afasta nenhum dos critérios previstos no artigo 16.º para aquisição de residência, por outro, a Circular, ao referir-se “aos *critérios estabelecidos no n.º 1 (...), nomeadamente a alínea b)*”, afasta definitivamente os critérios especiais enumerados nos números 2 e 5 do artigo 16.º do código do IRS.

De facto, ainda que a posição da Administração Tributária plasmada na Circular em causa advenha por mero efeito de uma equívoca manipulação gramatical, é nosso entendimento que a final ela deve prevalecer, já que não vislumbramos muitas situações práticas em que, neste âmbito, os critérios especiais dos números 2 e 5 do artigo 16.º do CIRS pudessem ser aplicáveis. Analisemos as razões.

Desde logo, a aplicação do critério previsto no n.º 5 do artigo 16.º do Código do IRS seria desprovido de qualquer sentido, uma vez que se trata de uma norma especial anti-abuso, cujo objectivo é evitar a perda da residência por razões estritamente fiscais. Pretende-se, neste caso, evitar a perda de um estatuto já previamente existente – o de *residente fiscal* em Portugal - e não o contrário, de adquirir *ab initio* esse estatuto de residente. Por mera lógica consideramos definitivamente afastado este critério para aquisição de residência por um potencial beneficiário do novo estatuto de residente não habitual.

Quanto ao critério da residência por dependência (n.º 2 do artigo 16.º), também a sua aplicação será muito restrita, em consequência da delimitação do conceito de agregado familiar<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Segundo o disposto no número 3 do artigo 16.º do Código do IRS, o agregado familiar é constituído por: (i) cônjuges, separados ou não judicialmente de pessoas e bens; ex-cônjuges (nas famílias biparentais); pai ou mãe solteiros ou adoptante solteiro (nas famílias monoparentais) e (ii) respectivos dependentes a cargo. Por sua vez, consideram-se dependentes, nos termos do disposto no número 4 do mesmo preceito: (i) os filhos, adoptados ou enteados, menores não emancipados ou menores sob tutela e (ii) filhos, adoptados ou enteados, maiores, ou que até à maioridade estiveram sujeitos a tutela, que, em qualquer dos casos, não tendo mais de 25 anos nem auferindo anualmente rendimentos superiores ao salário mínimo mais elevado, tenham frequentado no ano a que o imposto respeita, o 11º ou 12º ano de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior ou cumprido serviço militar obrigatório ou serviço cívico.

Consideramos que o critério de aquisição de residência por dependência apenas será relevante para efeitos do novo estatuto nas famílias biparentais (excluindo as monoparentais), e, no âmbito destas, somente no que respeita ao cônjuge, separado ou não judicialmente de pessoas e bens, ou ao ex-cônjuge, que absorverá a residência do respectivo consorte (ou ex-consorte). São apenas aqueles que, por definição, poderão exercer uma actividade de alto valor acrescentado e, nessa perspectiva, vir a beneficiar do novo regime.

Acolhemos, portanto, face ao acima exposto, a posição da Administração Tributária descrita na Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, que em tributo do rigor jurídico deveria passar a constar da lei, com efeitos *erga omnes*, já que as circulares, nos termos do artigo 68.º-A da LGT, apenas vinculam a Administração Tributária, não tendo qualquer valor legislativo.

Relativamente ao segundo requisito, exige-se que o futuro beneficiário do estatuto não tenha sido tributado *como residente* em Portugal nos 5 anos anteriores. A expressão “tributados como tal”<sup>27</sup> orienta a interpretação neste mesmo sentido (tributados como residentes), sob pena de, não existindo tal menção, se impedir a aplicação do novo regime aos sujeitos que tivessem sido tributados nos anos anteriores quer como residentes, quer como não residentes.

Entendemos ainda a respeito deste requisito, que o regime não deverá ser aplicável ao contribuinte que tenha sido sujeito a tributação em Portugal, na qualidade de residente, ainda que tenha beneficiado de uma isenção<sup>28</sup>. Como se refere, o beneficiário da isenção seria sujeito passivo de imposto e seria já titular do estatuto de residente fiscal, o que desde logo o afasta do cumprimento dos requisitos necessários à aquisição do novo estatuto. Tal incumprimento não é ultrapassado pelo simples facto desse contribuinte não ser efectivamente tributado, por via do benefício de uma isenção. Este entendimento depreende-se facilmente da conjugação da letra da lei com o propósito do regime e com as próprias orientações consagradas na Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio. O que se exige, nos termos da referida Circular, é que o potencial beneficiário tenha sido residente no estrangeiro e aí efectivamente tributado. Não faz pois sentido que o potencial beneficiário do novo estatuto já seja residente em Portugal, aí sujeito a tributação mas que por mero efeito de uma situação excepcional, se encontre isento. De resto, este contribuinte não preencheria, com grande probabilidade, a definição de “contribuinte volátil”.

---

<sup>27</sup> Art. 16.º, n.º 6 do Código do IRS.

<sup>28</sup> Discordamos, pois, da posição de Nascimento, Rui; Graça, Tiago Machado e Ramos, Marcos *adoptada em O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*, ob. cit..

No que respeita ao terceiro requisito, “*actividade de elevado valor acrescentado*”, prevista no artigo 72.º, n.º 6 do Código do IRS, traduz um conceito indeterminado que deverá ser preenchido por integração, através de recurso a uma lista fechada e enunciativa das profissões relevantes para efeito de aplicação do regime, e que têm assento na Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro<sup>29</sup>. Verifica-se que são apenas os rendimentos resultantes destas actividades que beneficiam da taxa especial reduzida de tributação consagrada pelo novo regime fiscal.

Finalmente, considerando ainda a incidência subjectiva, a Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio invoca, como requisito adicional aos já enunciados, a necessidade dos sujeitos passivos se inscreverem como residentes não habituais no registo de contribuintes da DGCI, devendo comprovar, para tal, no momento da inscrição, a anterior residência e tributação no estrangeiro, através de certificado de residência demonstrando a tributação efectiva. Trata-se apenas de um requisito de pendor formal, mas ainda assim essencial para a possibilidade de beneficiar do novo estatuto.

### ***3.2 Incidência Objectiva (rendimentos tributáveis e taxas aplicáveis)***

Definidos os requisitos essenciais a preencher pelos potenciais beneficiários do novo estatuto, importa agora examinar em que consiste o regime fiscal aplicável ao residente não habitual, em especial quais os rendimentos sujeitos a tributação e em que termos a mesma se efectua.

De forma a simplificar a análise e facilitar a compreensão do regime, entendemos distinguir a origem dos rendimentos:

- A. Rendimentos de fonte interna (com origem no território português) e
- B. Rendimentos de fonte estrangeira (com origem fora de Portugal).

---

<sup>29</sup> De entre as actividades constantes da Portaria em referência destacamos: arquitectos, engenheiros, artistas plásticos, actores e músicos, auditores e consultores fiscais, médicos e dentistas, professores universitários, quadros superiores de empresas, investidores, administradores e gestores, entre outros.



## A. Rendimentos de fonte interna

Segundo o regime ora em análise, os rendimentos líquidos resultantes de actividades de elevado valor acrescentado<sup>30</sup>, auferidos em território português, por indivíduos que preencham os requisitos subjectivos explicitados *supra*, e que sejam susceptíveis de serem enquadrados nas categorias A (rendimentos do trabalho dependente) e B (rendimentos empresariais e profissionais) de IRS, ficarão sujeitos a uma taxa constante de 20%<sup>31</sup>, a cobrar por meio de retenção na fonte a título definitivo<sup>32</sup>.

Os restantes rendimentos obtidos pelos residentes não habituais (enquadráveis, portanto, nas restantes categorias de IRS<sup>33</sup>) serão tributados às taxas progressivas gerais (que se situarão entre 11,5% e 46,5%<sup>34</sup>).

De referir que as deduções previstas no Código do IRS são aplicáveis *mutatis mutandis* ao regime em causa, contribuindo para o apuramento da matéria tributável do investidor residente não habitual.

## B. Rendimentos de fonte externa

O regime do residente não habitual conduz-nos inelutavelmente a situações plurilocalizadas no espaço, ou pelo menos em transição de jurisdições, uma vez que a atribuição de residência não habitual em Portugal pressupõe uma residência habitual, pelo menos prévia, num outro ordenamento jurídico. É, por isso, grande a probabilidade do residente não habitual ser beneficiário de rendimentos com fonte ou origem fora de Portugal.

Ora, tendo em vista a competitividade do regime, o legislador teve a preocupação de evitar a dupla tributação destes rendimentos<sup>35</sup> auferidos no estrangeiro, optando, para sua

---

<sup>30</sup> Como já referido, elencadas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro.

<sup>31</sup> Artigo 72.º, n.º 6 do Código do IRS, com a redacção dada pelo Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro.

<sup>32</sup> Nos termos da Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, ponto 5, a retenção na fonte relativa aos rendimentos da categoria A será efectuada de acordo com as tabelas de retenção na fonte anualmente aprovadas por despacho do Ministro das Finanças. A retenção na fonte relativa aos rendimentos da categoria B será efectuada de acordo com o n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS.

<sup>33</sup> Categorias E (rendimentos de capitais); F (rendimentos prediais); G (incrementos patrimoniais) e H (pensões). Sobre o conteúdo e definição de cada uma delas, *vide* Nabais, J. Casalta, *Direito Fiscal, cit.*, páginas 543 e seguintes e Basto, J. Guilherme Xavier, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

<sup>34</sup> Conforme estabelece o Programa de Estabilidade e Crescimento elaborado pelo Governo, a vigorar entre 2010 e 2013, disponível em [http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/pec/PEC2010\\_2013.pdf](http://www.parlamento.pt/OrcamentoEstado/Documents/pec/PEC2010_2013.pdf).

correção, pelo método da *isenção com progressividade* verificadas algumas condições. Tal significa que, preenchidos alguns requisitos, os rendimentos obtidos no estrangeiro não serão tributados, embora sejam englobados (conjuntamente com os rendimentos de fonte interna que não se encontram sujeitos à taxa especial de 20%), para efeitos de determinação da taxa progressiva aplicável ao rendimento global<sup>36/37</sup>.

Com efeito, prevê-se no actual artigo 81.º do Código do IRS as seguintes condições:

(i) Rendimentos da **categoria A** (rendimento de trabalho dependente) obtidos no estrangeiro pelos residentes não habituais: aplica-se o método da isenção, desde que alternativamente (a) sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou (b) nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, sejam tributados no outro país, território ou região, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRS, não sejam de se considerar obtidos em território português;

(ii) Rendimentos da **categoria B** (rendimentos empresariais ou profissionais) de fonte estrangeira, auferidos por residentes não habituais, em actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, bem como das **categorias E, F e G** (rendimentos de capitais, prediais e incrementos patrimoniais, respectivamente): aplica-se o método de isenção, desde que, alternativamente (a) possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou (b) possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas de Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a

---

<sup>35</sup> Segundo Nabais, J. Casalta, *ob. cit.*, págs. 233 e ss., a “dupla tributação configura uma situação de concurso de normas, isto é, uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes”. Em rigor, referimo-nos, neste âmbito à dupla tributação internacional, ou seja quando “o mesmo facto tributário está em conexão com dois ou mais ordenamentos tributários distintos pertencentes a Estados soberanos”. Para maiores desenvolvimentos sobre elementos de conexão *vide* Xavier, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, *cit.*, páginas 195 e seguintes.

<sup>36</sup> Artigo 81.º, n.º 6 do Código do IRS (com nova redacção do DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro).

<sup>37</sup> A isenção com progressividade contrapõe-se o método da isenção integral em que os rendimentos auferidos no estrangeiro são desconsiderados para todos os efeitos (quer de tributação, quer de determinação da taxa aplicável). Como explicita Xavier, Alberto, *ob. cit.*, página 505, “a reserva de progressividade visa, pois, evitar que a exoneração dos rendimentos de fonte estrangeira limite a progressividade do imposto, colocando em situação de desigualdade, menos favorável, contribuintes cuja única fonte de rendimentos seja a doméstica”. Para definição dos métodos de isenção e de imputação *vide* por todos Calderón Carrero, J. M. *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Mc. Graw-Hill, Madrid, 1997.

dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem da lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, que elenca os países e regiões considerados de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português;

(iii) Quanto aos rendimentos da **categoria H** (pensões), obtidos no estrangeiro por um residente não habitual: aplica-se igualmente o método da isenção, desde que (a) sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado; ou (b) pelos critérios previstos no artigo 18.º do Código do IRS, quando não sejam de considerar obtidos em território português.

Resulta do exposto que, relativamente às categorias B, E, F e G, que os requisitos de tributação são menos exigentes do que os previstos para as categorias A e H, uma vez que aqueles não são imperativos; basta a mera possibilidade de serem tributados no outro Estado contratante, o que acontecerá sempre e quando uma convenção para eliminar a dupla tributação atribua ao Estado fonte a competência para tributar o rendimento e este o sujeite a tributação (efectiva ou ainda que preveja uma isenção). De notar que, caso o Estado fonte não sujeite esse rendimento a tributação, o método de isenção ficará definitivamente afastado, por impossibilidade de preenchimento dos requisitos. Consequentemente, o rendimento ficará sujeito a tributação em Portugal.

Importa, não obstante, chamar a atenção para a possibilidade prevista no n.º 7 do artigo 81.º do Código do IRS, segundo a qual os residentes não habituais titulares de rendimentos isentos, obtidos no estrangeiro, poderão optar pelo *método do crédito de imposto* previsto no n.º 1 do mesmo preceito<sup>38</sup>. Nesse caso será obrigatório o englobamento para efeitos da sua tributação, com excepção dos rendimentos previstos nos n.ºs 4<sup>39</sup>, 5<sup>40</sup> e 6<sup>41</sup> do artigo 72.º do

---

<sup>38</sup> O método consagrado no n.º 1 do artigo 81.º do Código do IRS é o do crédito de imposto ou de imputação ordinária, o que significa que o Estado da residência atribui ao titular de rendimento obtido no estrangeiro um crédito de imposto por dupla tributação internacional, que, no caso português, é dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, que corresponderá à menor das seguintes importâncias: (a) imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro; ou (b) fracção da colecta de IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas no Código. Conforme explicita Xavier, Alberto, *ob. cit.*, página 507 “*a razão de ser deste limite está na atitude dos Tesouros nacionais, condescendente em anular o seu próprio imposto, mas desfavorável a reembolsar os seus contribuintes de impostos pagos a Estados estrangeiros*”.

<sup>39</sup> Referente ao saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias resultante de alienação onerosa de partes sociais; operações relativas a instrumentos financeiros derivados, *warrants* autónomos e operações relativas a certificados.

<sup>40</sup> Relativo a lucros distribuídos e juros devidos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção.

Código do IRS. Significa, portanto, que a totalidade dos rendimentos dos sujeitos passivos seriam tributados em Portugal, havendo lugar à dedução do imposto efectivamente pago no estrangeiro (com as limitações já referidas).

Conclui-se do exposto, que os rendimentos auferidos no estrangeiro pelos residentes não habituais se encontram sujeitos mas isentos de IRS em Portugal, contanto que se verifiquem preenchidos os pressupostos acima descritos.

Impõe-se ainda, neste quadro de incidência objectiva, trazer à colação o parágrafo 6 da Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio que determina que os rendimentos das categorias A e B obtidos no estrangeiro, aos quais não seja aplicado o método de isenção pelo facto de não se verificarem os requisitos exigidos, são tributados à taxa especial de 20%, se os mesmos resultarem de qualquer das actividades de elevado valor acrescentado previstas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro.

Não podemos deixar de sublinhar que esta tributação especial padece de inconstitucionalidade orgânica e material, por violação clara do princípio da legalidade fiscal, previsto no artigo 103.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

A concepção actual do princípio da legalidade fiscal exige que os impostos sejam criados e disciplinados nos seus elementos essenciais através de lei. Seguindo o quadro de explanação de Casalta Nabais<sup>42</sup>, este princípio desdobra-se em dois segmentos: (i) *princípio da reserva de lei formal*, que implica a intervenção de lei parlamentar, quer regulando materialmente a disciplina dos impostos, quer seja através de lei de autorização, habilitando o Governo (ou outra entidade competente) a estabelecer, dentro de determinados parâmetros, essa disciplina; e (ii) *princípio da reserva material de lei* (ou *princípio da tipicidade*) que exige que a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível dos impostos, integrando, imperativamente a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes<sup>43</sup>.

Por outro lado, resulta de forma clara dos artigos 68.º- A da LGT e 55.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) que as orientações genéricas da

---

<sup>41</sup>Referente aos rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico.

<sup>42</sup>Nabais, J. Casalta, *Direito Fiscal*, cit., páginas 135 a 142.

<sup>43</sup>Para maiores desenvolvimentos relativos ao princípio da legalidade fiscal, em especial sobre a tipicidade vide, por todos, Dourado, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal (Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação)*, Almedina, 2007. Neste excepcional trabalho de investigação, a Autora conclui – nomeadamente - que a indeterminação relativa da lei fiscal é inevitável, defendendo que as exigências mínimas de determinação da lei fiscal não são incompatíveis com as leis indeterminadas, nem com regulamentos concretizadores de aspectos técnicos dessas mesmas leis. Cfr. também e Sanches, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007, páginas 115 a 131.

Administração Tributária (incluindo as circulares) não assumem forma jurídico-normativa nem gozam, tão pouco, de presunção de legalidade. Além disso, apenas vinculam a Administração Tributária, cumprindo ao intérprete e sobretudo aos tribunais o juízo definitivo sobre a sua legalidade ou ilegalidade.

Veja-se, no entender de Saldanha Sanches<sup>44</sup> que as orientações administrativas mais não são do que uma interpretação da lei fiscal e um instrumento unificador das decisões da Administração, não podendo – acrescentamos nós – usurpar o papel confinado à lei em matérias de reserva legal<sup>45</sup>. Tal juízo de inconstitucionalidade fica definitivamente assente se atentarmos no facto de que nenhum órgão ou titular da Administração Fiscal possuir poderes legislativos.

Concluímos, pois, de forma indubitável que o parágrafo 6 da Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, ao criar *ex novo* uma tributação especial, será mais cedo ou mais tarde julgado orgânica e materialmente inconstitucional, com fundamento na violação do princípio jurídico-constitucional da legalidade fiscal e por usurpação de poderes. Consequentemente, tal tributação especial será considerada juridicamente inexistente (ou nula), pelo que os rendimentos obtidos no estrangeiro, pelos residentes não habituais, aos quais não seja aplicável o método da isenção, serão tributados em Portugal, em sede de IRS nos termos gerais, como se de um residente “normal” se tratasse (em princípio, os rendimentos serão englobados e sujeitos a uma taxa progressiva entre 11,5% e 46,5%).

### **3.3 Eficácia Territorial**

A eficácia espacial das normas constantes do novo regime do residente não habitual circunscreve-se ao território nacional, exigindo-se que o beneficiário aqui se torne residente e que aqui exerça efectivamente a actividade de alto valor acrescentado. Trata-se de aplicar, sem desenvolvimentos de maior, o princípio da territorialidade na sua vertente clássica ou tradicional, bem como nos seus vectores positivo e negativo.

Como ensina Casalta Nabais<sup>46</sup>, as leis tributárias apenas se aplicam a factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras características que

---

<sup>44</sup> *Manual de Direito Fiscal*, cit., página 125.

<sup>45</sup> No caso *Viscalis*, o Supremo Tribunal Administrativo conclui, perante a análise de determinada orientação administrativa que “o valor da doutrina dessa circular será apenas o da sua valia intrínseca. Contém uma doutrina que será boa ou má, válida ou inválida, como qualquer outra doutrina”. *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Ano 128, 1996, página 321.

<sup>46</sup> Nabais, J. Casalta *Direito Fiscal*, ..., páginas 228 e 229.

possam ocorrer na situação em causa, como a nacionalidade ou domicílio do sujeito passivo. Decorre então do princípio da territorialidade que as leis estrangeiras não se aplicam ao território em causa, neste caso Portugal (vector negativo). Ao invés, as leis internas aplicam-se a todo o território nacional, de modo generalizado, inclusivamente aos estrangeiros (vector positivo).

Não surge, neste âmbito, qualquer especificidade relevante.

### ***3.4 Eficácia Temporal***

Nos termos do n.º 7 do artigo 16.º do Código do IRS, o direito a ser tributado de acordo com o regime fiscal do residente não habitual é concedido por um período de 10 anos consecutivos<sup>47</sup>, com possibilidade de renovação, aparentemente ilimitada, significando que o sujeito passivo que adquire o direito a ser tributado como tal, poderá beneficiar do regime de modo vitalício, facto que não deixa de provocar certa estranheza.

Em nosso entender, esta circunstância reforça a ideia de discriminação que trespassa o regime ora em análise, e como adiante se demonstrará<sup>48</sup>.

Neste quadro de eficácia temporal, e no período de primogigência do novo regime fiscal, colocou-se a questão de saber quando produziria efeitos, no plano fáctico, o DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, uma vez que se encontrava dependente da publicação da Portaria do Ministro das Finanças, cuja finalidade seria elencar as actividades de elevado valor acrescentado elegíveis para efeitos de aplicação do regime, o que apenas veio a suceder em Janeiro de 2010<sup>49</sup>.

No sentido de esclarecer tais dúvidas, e no seguimento do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, a Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, veio esclarecer, em primeiro lugar, que o novo regime do investidor residente não habitual só poderá ter aplicação plena no ano de 2010, descrevendo os pressupostos de aplicação (parcial) do regime no ano de 2009.

Assim, segundo as autoridades fiscais, o regime pode ser aplicável aos rendimentos referentes ao ano de 2009, nas seguintes condições: (a) tratar-se de rendimentos que não

---

<sup>47</sup> No entanto, conforme o n.º 8 do artigo 16.º do Código do IRS, o sujeito passivo que não tenha gozado deste direito num ou mais anos do período referido, pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, contanto que volte a ser considerado residente para efeitos de IRS.

<sup>48</sup> *Vide infra* Capítulo II.

<sup>49</sup> Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro.

estivessem pendentes da entrada em vigor da Portaria que define as actividades de valor acrescentado; e (b) os respectivos titulares terem solicitado após a publicação do DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, a inscrição como residentes no registo de contribuintes da DGCI<sup>50</sup>.

Não vislumbramos, no entanto, nenhuma situação que preencha o requisito descrito em (a) *supra*, uma vez que a definição das actividades de elevado valor acrescentado é mais do que indispensável à aplicação do regime. Refere ainda a Circular, quanto ao âmbito temporal, que os contribuintes que se tenham inscrito como residentes após 23 de Setembro de 2009, no pressuposto de que poderiam ser abrangidos pelo regime de tributação estabelecido pelo DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, podem ser enquadrados no registo de contribuintes como residentes não habituais no ano de 2010.

Ora, tal afirmação não pode deixar de se considerar ilegal, por expressa violação do artigo 9.º do DL em referência e que prevê o início de produção de efeitos do novo regime a 1 de Janeiro de 2009.

Importa explicitar, como ponto prévio, que o artigo 9.º do novo estatuto é em si uma norma válida e legítima, por não violar (como à primeira vista se poderia pensar) o princípio da não retroactividade fiscal<sup>51</sup>. E não se trata de uma violação a este princípio porque o estatuto do residente não habitual não consubstancia ou não cria normas fiscais de incidência oneradora ou agravadora da situação jurídica dos contribuintes, mas antes uma regulamentação mais benéfica para os sujeitos passivos em sede de IRS.

Seguimos de perto os ensinamentos de Casalta Nabais<sup>52</sup>, que recorda que a não retroactividade das normas fiscais decorre do princípio mais abrangente da segurança jurídica que encontra limites em 2 sentidos: 1) na edição de normas retroactivas desfavoráveis, e 2) na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais favoráveis.

Este entendimento encontra paralelismo no direito penal, em que a lei nova mais favorável é retroactivamente aplicável, por não lesar quaisquer expectativas, por não desrespeitar o princípio da confiança e porque tal o impõe a coerência do sistema e a ideia de Estado de direito democrático. Poderia, assim, o regime publicado a 23 de Setembro de 2009, produzir efeitos desde 1 de Janeiro do mesmo ano.

Nestes termos, sendo legal a norma constante do artigo 9.º do DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, ela produz plenos efeitos, com força geral e obrigatória, não podendo ser afastada

---

<sup>50</sup> *Cfr.* requisitos para inscrição como residente não habitual já descritos em 3.1 *supra*.

<sup>51</sup> Princípio previsto no artigo 103.º, n.º 3 da CRP e artigo 12.º, n.º 1 da LGT.

<sup>52</sup> *Direito Fiscal, cit.*, página 146.

por meio de uma Circular (que refere que o enquadramento no novo regime apenas se fará a partir de 2010). Atendendo ao que ficou escrito sobre a natureza das circulares administrativas, bem como à hierarquia das normas (sendo que, nos termos do artigo 112.º da CRP, a circular não tem natureza normativa), é ilegal o parágrafo 4 da Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio.

Questão diferente, e que não podemos deixar de assinalar, é novamente a desarmonia legislativa nesta matéria. De facto, não se compreende por que o Governo não optou pela solução da entrada em vigor do novo regime, sem sobressaltos, apenas em 2010, ou então ter naturalmente diligenciado pela publicação tempestiva da Portaria em causa. Em termos práticos, talvez a solução constante da Circular não pudesse ser outra, mas juridicamente não deixa de ser violadora das normas legais e de princípios jurídicos assentes (*inter alia* princípio da segurança jurídica).

#### **4. Natureza Jurídica do Novo Regime: Benefício Fiscal?**

Analisado o complexo legal referente ao novo estatuto de residente não habitual, impõe-se definir qual a sua essência ou natureza jurídico-normativa.

Desde logo, consideramos claro não se tratar de um privilégio fiscal, de uma exclusão tributária ou de uma renúncia ao poder de tributar. Antes entendemos, a avaliar pela redução de taxas (face à tributação normal) e às isenções concedidas pelo regime, classificá-lo como benefício fiscal. Mas tratar-se-á de um verdadeiro benefício fiscal?

Importa ter presente o reparo de Nuno Sá Gomes<sup>53</sup> quando diz que “*pode afirmar-se sem receio de contestação que um dos mais confusos e polémicos [conceitos] é, certamente, o de benefícios fiscais*”, o que se verifica de imediato ao nível da própria terminologia. Não obstante a discussão em torno da definição, seguimos por uma razão de objectividade e simplicidade, o entendimento legal previsto no artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF). Nos termos deste preceito, considera-se “*benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para a tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem*”.

Assim, para que o novo regime do residente não habitual revestisse a natureza de benefício fiscal teria de verificar os seguintes requisitos:

---

<sup>53</sup> Gomes, Nuno Sá *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, CTF n.º 165, página 9.



- (i) Que as medidas desagravadoras que constituem o regime sejam de natureza excepcional (face a um regime de tributação-regra);
- (ii) Que as medidas tenham um fundamento extrafiscal (e não um fundamento meramente fiscal de arrecadação de receita);
- (iii) Que esse fundamento extrafiscal seja relevante e superior ao da própria tributação que impede.

Resta pois analisar se efectivamente se reconhecem estes pressupostos, sob pena de, não se verificando, ser reconhecido o regime em causa como falso benefício fiscal.

Adiantamos por ora, e no que diz respeito ao primeiro requisito, que o regime do residente não habitual veio consagrar um novo critério especial, não de aquisição de residência (dado que um dos requisitos *prévios* à sua aplicação é justamente a aquisição de residência segundo um dos critérios previstos no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS), mas antes de qualificação da própria residência (não é visto como um *prius* mas como um *posteriori*). Diríamos que até à entrada em vigor do estatuto em referência, apenas se contrapunha a *residência* à *não residência*, obrigando-nos agora o novo regime a estender a análise a um “segundo nível”, exigindo a distinção entre residência *habitual* e residência *não habitual*.

Entendemos ainda que, a residência não habitual se apresenta como excepcional ao conceito-regra de residência habitual. Na verdade, a origem do conceito de residência está indissociavelmente ligado à permanência habitual e além disso é uma noção mais abrangente. Consequentemente, julgamos verificado o primeiro requisito, considerando o regime da residência não habitual como excepção à tributação regra dos contribuintes residentes (habituais).

Em relação à segunda condição, relativa ao fundamento do desagravamento, entendemos também considerar-se verificada, se for tido em consideração – como anteriormente referido<sup>54</sup> – que o novo regime surge essencialmente como incentivo fiscal à captação de investimento, como factor de atracção de mão-de-obra qualificada e como estímulo ao crescimento da economia portuguesa, integrando-se assim no novo paradigma de competitividade que pretende levar a cabo o Estado Português. São, na verdade, e em primeira linha, objectivos extrafiscais que o fundamentam ainda que, invariavelmente, tenham como finalidade última – e ainda que indirecta – a arrecadação de receitas (medida fiscal).

Quanto ao último requisito, é difícil assegurar cientificamente, por falta de estudos de impacto legislativo, que a despesa fiscal associada ao novo regime tem um interesse público

---

<sup>54</sup> Ver ponto 2. *supra*.

relevante, ou que em termos comparativos seja superior ao interesse da própria tributação que impede<sup>55</sup>. Diríamos, não obstante, que se por um lado, a validade e expressividade dos fundamentos deixam transparecer interesses públicos efectivamente relevantes – como a captação de investimento e estímulo à competitividade –, por outro lado não podem esses interesses deixar de ser superiores ao interesse da tributação que impede, sob pena de esvaziar o sentido ao novo estatuto do investidor residente não habitual. Visto de outro ângulo, sempre se poderia dizer que essa superioridade potencialmente existe uma vez que se trata de um instrumento de captação de investimento. Ora, a não existir o regime, o “investimento captado” não existiria, pelo que também nenhum rendimento sujeito a tributação seria originado.

Ora, verificados os requisitos elencados, concluiríamos que o regime objecto do nosso estudo tem, de facto, natureza jurídica de benefício fiscal. De notar que esta definição tem interesse material, pelo menos sob 2 pontos de vista: quanto ao primeiro, ainda que o regime não conste do corpo do EBF, não podemos deixar de aplicar ao mesmo todos os princípios gerais aí constantes, como sejam, nomeadamente, as regras referentes à constituição, interpretação, transmissão e extinção do benefício<sup>56</sup>; quanto ao segundo, a definição como benefício fiscal permite exercer controlo da despesa fiscal, já que esta deverá ser incluída, nos termos da alínea g) do n.º 3 do artigo 165.º da CRP, no relatório do Orçamento do Estado.

## **5. Impacto do novo estatuto na legislação fiscal interna**

Delineadas as especificidades do novo regime fiscal do investidor residente não habitual, e solucionadas algumas questões sobre o tema e a regulamentação em causa, consideramos essencial analisar o seu impacto e importância no quadro jurídico-fiscal interno.

Até à data da publicação do DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, a moldura fiscal em sede de impostos sobre o rendimento era configurada a partir da dicotomia *residentes* e *não residentes*. Com a entrada em vigor do novo estatuto do residente não habitual, poder-se-ia talvez defender que a referida dicotomia era afastada, dando lugar a uma trilogia de contribuintes: os residentes, os residentes não habituais e os não residentes.

---

<sup>55</sup> Para uma tentativa de concretização *vide* Dourado, Ana Paula *O Princípio da Legalidade Fiscal...*, página 129.

<sup>56</sup> Cfr. artigos 12.º, 10.º, 15.º e 14.º do EBF, respectivamente.

Entendemos que não é este o caso, pela simples razão de que é pressuposto fundamental para aplicação do novo regime que o beneficiário se torne residente fiscal em Portugal segundo algum dos critérios previstos no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS. Por esse motivo, o residente não habitual, antes de ser não habitual, é residente.

Deste modo, pensamos que a novidade que o estatuto do residente não habitual encerra é uma nova dicotomia de “segundo nível”, apenas quanto aos contribuintes residentes (a dicotomia de “primeiro nível” – residentes *vs* não-residentes permanece intocável). Ora, para os que se tornam residentes, passam a confrontar-se dois regimes tributários: o dos residentes habituais – visto como regime-regra – e o dos residentes não habituais – visto como regime excepcional, constantes dos artigos 16.º, n.º 6 a 9, 72.º e 81.º do Código do IRS e exclusivamente aplicável mediante o preenchimento ou verificação de vários pressupostos.

Pelo que se encontra já exposto, é de declinar definitivamente uma posição que considere o novo regime como um novo critério (especial) de aquisição de residência. Não é efectivamente disso que se trata. Não está em causa qualquer critério objectivo, subjectivo ou presuntivo que faça atribuir a residência em Portugal aos beneficiários do regime, pelo contrário, para que este novo regime seja aplicável é condição *sine qua non* que o contribuinte tenha adquirido o estatuto de residente fiscal em Portugal. Diríamos porventura que não se trata, com o novo regime, de adquirir residência, mas de qualificá-la (depois obtida) como habitual ou não habitual.

Enquadrada a nova figura do residente não habitual (num novo 2º nível de análise), impõe-se a sua caracterização.

Entendemos tratar-se de uma figura de natureza híbrida, por reunir características típicas quer da tributação de residentes, quer da tributação de não residentes, às quais se adicionam algumas características próprias.

Podemos verificar que da categoria dos sujeitos passivos residentes absorve, entre outros, os critérios de residência previstos no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, bem como as taxas progressivas aplicáveis (com a excepção das categorias A e B); da categoria dos sujeitos passivos não-residentes acolhe o estatuto precedente à inscrição no novo regime bem como a tributação através de taxa liberatória. Como características próprias assinalam-se, de entre as mais relevantes, o facto do estatuto apenas dizer respeito a indivíduos que exerçam actividade de elevado valor acrescentado; do estatuto ser atribuído por um período de 10 anos (ainda que renovável); pela imposição como regime-regra do método de isenção na eliminação da dupla

tributação dos rendimentos obtidos no estrangeiro, e ainda o facto de ter na sua origem o novo paradigma de competitividade que se pretende alcançar para a economia portuguesa (objectivo de carácter extrafiscal e não apenas de arrecadação de receita).

Podemos, chegados a esta fase, concluir que o regime do residente não habitual (aplicável ao “contribuinte volátil”) se distingue claramente do regime previsto no artigo 17.º-A do Código do IRS (aplicável ao “residente virtual”), ao qual já nos referimos anteriormente, e segundo o qual os residentes de um Estado Membro da UE ou do EEE, titulares de rendimentos das categorias A, B e H obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos no ano em causa, têm a possibilidade de optar por serem tributados de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em Portugal.

Assim, nos casos abrangidos pelo artigo 17.º-A do Código do IRS, é permitido aos contribuintes que detêm o estatuto de não-residentes serem tributados de acordo com regras aplicáveis aos residentes, por motivo do volume de rendimentos auferidos em Portugal. Pelo contrário, no regime dos residentes não habituais, os sujeitos passivos encontram-se obrigados a adquirir residência fiscal em Portugal e a registá-la, podendo apenas nesse caso beneficiar de taxas mais reduzidas de tributação.

Como demonstrado, trata-se de 2 regimes de tributação diferentes, com âmbito de aplicação diverso e diferentes pressupostos, pelo que não deverão ser confundidos.

Retomando o impacto do novo regime no direito interno, e além do que ficou dito, importa salientar que o novo regime do residente não habitual constitui um importante instrumento de captação de investimento. Louva-se esta característica inovadora do regime perante um quadro fiscal que permanece instável e não atractivo e que se desenvolve no sentido do permanente aumento da carga tributária (com todos os malefícios subjacentes).

Entendemos pois, que não se deve desperdiçar a possibilidade de atrair para Portugal os sujeitos passivos não residentes que actuem em áreas de valor acrescentado, quer se disponham a deslocalizar o seu domicílio para Portugal de forma permanente, quer essa deslocalização seja meramente temporária. Sublinhe-se que poderão estar incluídos nestes potenciais destinatários ou contribuintes voláteis os nacionais portugueses que, particularmente depois de concluírem os estudos superiores, procuraram novas oportunidades em países estrangeiros para desenvolverem a sua profissão, investigação e projectos, sendo este novo regime uma forma especial de atracção destes nacionais emigrantes.

Não obstante a bondade do objectivo visado pelo novo regime para a economia Portuguesa, não é possível abstrair que existe uma ordem jurídica europeia e um mercado comum em que Portugal se encontra integrado, bem como certos princípios e parâmetros aos quais tem de obedecer.

Por se prever que o novo estatuto não esteja isento de fragilidades a esse nível, impõe-se a sua análise à luz do Direito Europeu.

## **Capítulo II –Direito Europeu**

### **Análise do novo regime à luz do Princípio da Não Discriminação**

#### **1. Da relevância da análise do novo regime à luz do direito europeu**

Como amplamente reconhecido, Portugal faz parte integrante da União Europeia (UE), pelo que, na sua qualidade de Estado membro, deverá cumprir não só as disposições constantes dos Tratados<sup>57</sup>, como também todos princípios gerais e princípios resultantes de elaboração jurisprudencial do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), deduzidos da própria construção comunitária e da ordem jurídica que o rege<sup>58</sup>.

De todos os princípios assume fundamental importância o princípio do primado do Direito Comunitário que consiste, genericamente, no pleno acatamento das normas e actos emanados pela UE e a aceitação da sua primazia sobre qualquer norma nacional que lhes seja contrária, conforme proclamado, entre outros, nos acórdãos como Costa/Enel, de 15 de Julho de 1964, o acórdão Van Gend en Loos, de 5 de Fevereiro de 1963 ou acórdão Simmenthal, de 9 de Março de 1978<sup>59</sup>.

A primazia ou prevalência do Direito Comunitário fica justificada e fundamentada no âmbito dos referidos acórdãos, nos quais se conjugam diversos factores e argumentos, praticamente auto-explicativos e que poucos entraves deixam à sua plena afirmação. De entre os argumentos que suportam a primazia do Direito Europeu, destacam-se os resultantes da natureza específica da ordem jurídica comunitária, no sentido de se tratar de uma ordem jurídica própria, integrada na ordem jurídica dos Estados membros e que se impõe às suas

---

<sup>57</sup> Os Tratados mais recentes, o Tratado da União Europeia e o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, resultam das designações dadas pelo Tratado de Lisboa, assinado a 13 de Dezembro de 2007. Para um estudo geral das principais alterações *vide* Duarte, Maria Luísa *Estudos sobre o Tratado de Lisboa*, Almedina, 2010.

<sup>58</sup> Sobre as fontes não escritas de direito comunitário, em especial os princípios enformadores da ordem jurídica comunitária *vide* Campos, João Mota *Manual de Direito Comunitário*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª edição, Lisboa, 2001 e Fairhurst, John *Law of the European Union*, Pearson Longman Ed., 5th edition, Great Britain, 2006.

<sup>59</sup> Acórdãos disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do?ihmlang=pt>. Sobre o primado *vide* ainda Duarte, Maria Luísa *A Liberdade de Circulação de Pessoas e a Ordem Pública no Direito Comunitário*, Coimbra, 1992, páginas 80 a 86.

jurisdições, e bem assim os resultantes das exigências próprias do ordenamento, em que se considera que “*a força executiva do Direito Comunitário não poderia, com efeito, variar de um Estado para outro ao sabor das legislações internas ulteriores, sem por em perigo a realização das finalidades do Tratado...*”<sup>60</sup>.

Trata-se, portanto, de uma solução comunitária que corresponde às exigências do mercado comum que os Estados membros quiseram instituir, sublinhando em especial a uniformidade e eficácia que se pretende atingir no seio da União. O princípio do primado manifesta-se assim em relação a todas as normas nacionais existentes, inclusive as disposições constitucionais, e concretiza-se por via da inaplicabilidade das disposições nacionais contrárias ao Direito Comunitário e pelo impedimento da válida produção de novos actos legislativos nacionais, na medida em que estes sejam incompatíveis com as normas comunitárias.

Por esse motivo se impõe analisar o novo regime do residente não habitual de forma a concluir se o mesmo cumpre com as disposições e princípios comunitários, sob pena de a breve trecho vir a ser considerado desconforme à ordem jurídica comunitária, vendo afastados os seus efeitos.

Na verdade, apesar do novo regime levantar questões a nível do direito fiscal internacional – nomeadamente, o facto de potenciar os casos de dupla residência e as dificuldades de harmonização com as convenções para eliminar a dupla tributação internacional –, consideramos mais determinantes, também em resultado do princípio do primado, os problemas que potencialmente origina ao nível do direito europeu, uma vez que também os seus efeitos serão mais imediatos.

Ainda assim, tendo em consideração as limitações impostas de tempo e espaço, não podemos percorrer todos os princípios impostos pelo Direito Europeu, pelo que se verificou imperativo escolher, nesse âmbito, uma área ou um princípio a desenvolver.

Com efeito, face à caracterização do novo regime, descrita no capítulo I, entendemos premente o estudo do novo regime à luz do princípio da não discriminação – princípio crucial na ordem jurídica europeia –, por considerarmos, pelo menos à primeira vista, que se trata de um regime desproporcional e desfavorável aos residentes em Portugal.

Não podemos deixar de referir que, por integrar também um novo paradigma de competitividade da economia portuguesa, o novo regime mereceria especial análise à luz do regime comunitário dos auxílios de estado, que representa um dos mais importantes limites à

---

<sup>60</sup> Acórdão Costa/Enel.

actuação tributária dos Estados membros, mas do qual, por motivos já indicados, não cuidaremos.

O que pretendemos pois, nesta fase, é concluir se o novo regime do residente não habitual é desviante em relação ao princípio da não discriminação, ou se pelo contrário, sendo conforme ao direito europeu e à linha jurisprudencial do TJUE, não mereceria um novo enquadramento.

## **2. O novo regime como instrumento de efectivação de liberdades**

Circunscrito o nosso estudo ao âmbito do Direito Europeu, em especial ao princípio da não-discriminação, importa conferir, de forma breve, o efeito do novo regime do residente não habitual ao nível das liberdades comunitárias.

O Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)<sup>61</sup>, designadamente o seu artigo 26.º, refere que “*a União adopta as medidas destinadas a estabelecer o mercado interno ou a assegurar o seu funcionamento*”, concretizando que “*o mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas no qual a livre circulação de mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições dos Tratados*”.

As quatro liberdades económicas – de pessoas, bens, serviços e capitais – constituem o assim, o fundamento da comunidade económica e são a pedra de toque a partir do qual foi construído o regime jurídico-comunitário.

Sem pretendermos ser exaustivos nesta matéria<sup>62</sup> – nem tão pouco fazer o enquadramento juspositivo destes direitos-liberdades no quadro normativo comunitário –, importa aqui sublinhar que o novo regime do residente não habitual, ao atrair para Portugal os “contribuintes voláteis” cuja actividade profissional é considerada de alto valor acrescentado, está a contribuir e a potenciar a deslocalização de pessoas e de serviços dentro da UE, dando desse modo efectividade às liberdades de circulação consagradas nos Tratados<sup>63</sup>.

---

<sup>61</sup> Designação dada pelo Tratado de Lisboa, substituindo a de “Tratado que institui a Comunidade Europeia”.

<sup>62</sup> Sobre a liberdade de circulação de pessoas, *vide* por todos Duarte, Maria Luísa *Liberdade de Circulação de Pessoas e a Ordem Pública no Direito Comunitário*, Coimbra, 1992.

<sup>63</sup> Naturalmente, o regime do residente não habitual não visa apenas atrair os “contribuintes voláteis” que se encontram nos diversos Estados membros da UE, mas todas as pessoas que possam preencher os requisitos previstos (descritos no capítulo I), independentemente da respectiva nacionalidade ou residência. No entanto, por termos circunscrito o nosso âmbito de análise ao direito europeu, apenas nos referimos, por uma questão de simplicidade, à circulação de pessoas dentro do território da União.



Face ao exposto, importa igualmente referir que é a própria possibilidade/liberdade de circulação de pessoas dentro da UE bem como a falta de harmonização de legislações, que faz com que se verifiquem disparidades de regulamentação ou de regimes jurídicos aplicáveis a situações comparáveis nas diversas jurisdições, o que se torna mais notório ao nível da fiscalidade directa (no âmbito do qual o regime dos residentes não habituais se insere), por se tratar de um domínio da competência exclusiva dos Estados membro.

Chegados a este ponto, impõe-se verificar se o regime objecto do nosso estudo, não obstante potenciar a circulação e a deslocalização de pessoas (e consequentemente serviços e capitais) dentro do território europeu, não se materializa, face aos seus requisitos e conteúdo normativo, numa medida nacional discriminatória.

### **3. O princípio comunitário da não-discriminação**

Importa esclarecer, desde já, que não é nossa pretensão dissecar e detalhar o princípio da não discriminação, mas apenas desenhar o seu conceito e géneros, para que da sua aplicação ao regime do residente não habitual, possamos retirar e delinear as possíveis conclusões.

Como nota prévia, relembramos que a presente análise se circunscreve ao Direito Europeu, pelo que apenas nos referiremos à designada “discriminação comunitária”<sup>64</sup>, prevista no âmbito dos Tratados, com uma nota pontual, quando tal se imponha, no que se refere ao Direito Interno ou ao Direito Internacional Público.

#### ***3.1 Conceito e Géneros de “discriminação”***

Iniciando pelo seu assento normativo, a formulação genérica do princípio da não discriminação encontra-se prevista no artigo 18.º do TFUE, segundo o qual é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade (discriminação directa). Mas este princípio estrutural do panorama jurídico europeu encontra concretizações especiais, como sejam o artigo 45º (quanto à livre circulação de pessoas e trabalhadores), o artigo 49.º (relativo à

---

<sup>64</sup> A discriminação é transversal e poderia ser analisada quer sob o ponto de vista do Direito Interno, do Direito Comunitário ou do Direito Internacional Público. Sucede que a delimitação a que já fizemos referência anteriormente, bem como a importância que assume no quadro normativo e jurisprudencial europeu, a sua análise será restrita a ao Direito Europeu.

liberdade de estabelecimento) e artigo 56.º (referente à livre circulação de capitais), todos do TFUE.

Na verdade, o artigo 18.º do TFUE só é autonomamente aplicável nas situações em que o Tratado não preveja normas específicas de proibição de discriminação<sup>65</sup>. Curioso é o facto de, mesmo não havendo uma norma específica de não discriminação no campo da fiscalidade directa, o TJUE tem recorrido à imposição de limitações aos Estados membro nesta matéria, aplicando efectivamente as normas que determinam a proibição de discriminação em sede das liberdades comunitárias<sup>66</sup>, e não por meio de aplicação genérica do artigo 18.º do TFUE.

Mas em que é que se traduz, na prática, a discriminação? Qual o seu âmbito?

Tendo em consideração a jurisprudência comunitária, a definição seria clara e unânime, já que desde longínquos arestos se move o agora TJUE entre os limites do princípio da igualdade, considerando que “*a discriminação consiste em tratar de maneira diferente as situações que são idênticas, ou de maneira idêntica as situações que são diferentes*”<sup>67</sup>.

Por conseguinte, referem os juízes comunitários que “*o princípio da igualdade de tratamento exige que situações comparáveis sejam tratadas de maneira idêntica e que situações objectivamente diferentes sejam tratadas de maneira distinta*”<sup>68</sup>.

Verifica-se, nestes termos, que para o TJUE, igualdade e discriminação são afinal duas caras da mesma moeda, expressões sinónimas de um mesmo princípio, cujos conteúdos se confundem e inter-relacionam.

Mas tal posição, com a qual a maioria da doutrina se identifica<sup>69</sup>, não nos parece de acolher. Não obstante se verifique, efectivamente, uma generosa influência do princípio da igualdade - que segundo cremos, surge em paralelo com o princípio da não discriminação, tendo alguns pontos de intersecção -, os respectivos conteúdos não coincidem na sua totalidade.

---

<sup>65</sup> Entre outros, vide acórdão *Hollmann* (Processo C-443/06) e acórdão *Lammers & Van Cleef* (Processo C-105/2007).

<sup>66</sup> Quer isto dizer que o TJUE fundamenta a discriminação, em sede de fiscalidade directa, não com a violação do artigo 12.º do TFUE, mas com violações aos referidos artigos 45.º, 49.º ou 56.º do mesmo Tratado. Vide, entre outros, os acórdãos *Avoir Fiscal* (Processo C-270/83), acórdão *Biehl* (Processo C-175/88) e acórdão *Schumacker* (Processo C279-93), quanto ao artigo 45.º do TFUE, e acórdão *Asscher* (Processo C-107/94), que faz aplicação do actual artigo 49.º TFUE.

<sup>67</sup> Expressão utilizada em acórdãos como *Wagner/BALM* (Processo 8/82, de 23 de Fevereiro de 1983) ou *Racke/Hauptzollamt* (Processo 283/83, de 13 de Novembro de 1984).

<sup>68</sup> Vide, por exemplo, acórdão *Sperber* (Processo 37/87).

<sup>69</sup> Entre doutrina portuguesa conferir Almeida, Moitinho de, *Direito Comunitário. A Ordem jurídica Comunitária. As Liberdades Fundamentais na CEE*, Lisboa, 1985.

Entendemos, por nossa parte, que uma situação de discriminação vai mais além do que um tratamento desigual, e traduzir-se-á, acima de tudo, num tratamento desfavorável, prejudicial e desvantajoso de uma realidade ou situação em relação a outra essencialmente idêntica<sup>70</sup>.

Mais entendemos, que deverá a discriminação deverá ser proibida sempre que tal tratamento desfavorável se demonstre desproporcional e excessivo ou sempre que não seja plausivelmente justificado.

Mas não obstante este conceito geral, a discriminação pode variar consoante o tipo ou género. Sem nos alongarmos demasiado neste segmento, diremos que a doutrina tem identificado diversos “géneros” de discriminação<sup>71</sup>. Entre os mais importantes, consideramos: Discriminação directa e indirecta: A discriminação directa ou “ostensiva” é a que resulta expressamente da lei, como seja em razão da nacionalidade (nos termos do artigo 18º do TFUE); a discriminação indirecta, “dissimulada” ou “oculta” é aquela cujos critérios de diferenciação são, não a nacionalidade, mas outros, que não sendo directamente proibidos por lei, produzem ou atingem o mesmo resultado (por exemplo discriminação em razão da residência<sup>72</sup>);

Discriminação nacional, territorial e residual: a discriminação nacional tem como elemento de conexão a nacionalidade, donde pode resultar a discriminação entre nacionais (*imprópria*)<sup>73</sup> ou discriminação entre nacionais e estrangeiros (*discriminação própria*) a qual se pode ainda distinguir entre simples (no caso de discriminação de estrangeiros face aos nacionais) ou inversa (quando são os próprios nacionais a sofrer discriminação face aos estrangeiros – designada “discriminação *à rebours*”): Na discriminação territorial, o elemento de diferenciação ou de conexão é o território onde se localiza a residência; também as distinções relativas à discriminação nacional são aqui inteiramente aplicáveis<sup>74</sup>. No que concerne à

---

<sup>70</sup> Concordamos, portanto, com a posição de Laureano, Abel *Discriminação inversa na Comunidade Europeia (O desfavorecimento dos próprios nacionais na tributação indirecta)*, Quid Iuris, Lisboa, 1997, página 55.

<sup>71</sup> Para um estudo mais detalhado, cf. Laureano, Abel, *ob. cit.*, páginas 31 e seguintes.

<sup>72</sup> De notar, porém, que do ponto de vista do direito internacional, o princípio da não discriminação é verificado com base no critério exclusivo da nacionalidade, como conexão autónoma, independentemente da residência, de forma que pode ser invocado por quem possuir nacionalidade de um dos Estados contratantes, ainda que ele não seja residente. Cf. Xavier, Alberto *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 1997, página 234.

<sup>73</sup> A discriminação entre nacionais poderá enquadrar-se no conceito das designadas *situações puramente internas*, as quais analisaremos adiante, e que o Direito Europeu não protege.

<sup>74</sup> Da mesma forma, também as situações de discriminação intra-territorial são enquadráveis nas designadas *situações puramente internas*.

discriminação residual é a que assume como elementos de diferenciação outros elementos de conexão, como religião, ascendência, raça, sexo, etc.;

Discriminação negativa e positiva: discriminação negativa é vista como a discriminação tradicional desfavorável, sendo a discriminação positiva o tratamento desigual mas não propriamente desfavorável, de uma situação em relação à outra.

Identificados os mais relevantes géneros de discriminação, importa sublinhar que, ao contrário do que se poderia pensar, nem todos os géneros de discriminação são proibidos pelo Direito Europeu. Mas tal fará sentido? Por outras palavras, deveremos concordar que haja situações discriminatórias não protegidas pela ordem jurídica comunitária?

Antes de respondermos a esta questão e de introduzir o tema das designadas *situações puramente internas*, convém determinar que tipo de discriminação entendemos estar em causa no que respeita ao regime do residente não habitual.

### ***3.2 A discriminação inversa e o regime do residente não habitual***

Evidenciámos já, no subcapítulo anterior, que existe discriminação sempre que está em causa um tratamento desfavorável, prejudicial e desvantajoso de uma realidade ou situação em relação a outra essencialmente idêntica.

Poderemos concluir que existe uma situação de discriminação, abrangida por este conceito geral, no que diz respeito ao regime fiscal do residente não habitual? Se sim, que tipo de discriminação estará em causa?

Ora, parece-nos evidente, face à análise do conteúdo do regime fiscal do residente não habitual no capítulo I, que o mesmo se demonstra bem mais favorável do que o tratamento fiscal dado aos residentes ditos normais, que exercem exactamente o mesmo tipo de actividade em Portugal e que se encontram em circunstâncias semelhantes.

E verifica-se, desde logo, esta diferença de tratamento, desfavorável aos residentes ditos normais, na diferente taxa de tributação aplicável aos rendimentos das categorias A e B (trabalho dependente ou rendimentos empresariais e profissionais, respectivamente) obtidos em território interno. Enquanto que os residentes normais se deparam com uma taxa de tributação progressiva com o limite máximo de 46,5%, os residentes não habituais serão tributados a uma taxa fixa de 20% (inferior a metade daquela). Também ao nível dos rendimentos de fonte externa, o seu tratamento com vista a eliminar a dupla tributação é mais favorável aos residentes não habituais.

Sublinhe-se que tal diferenciação se torna ainda mais *chocante* quando nos apercebemos que os residentes não habituais, para beneficiarem do referido regime, terão de adquirir residência para efeitos fiscais de acordo com os critérios gerais previstos no artigo 16.º do Código do IRS, o que indubitavelmente e em termos objectivos, os assemelha aos residentes ditos normais<sup>75</sup>.

Não pode deixar de se considerar que são situações objectivamente comparáveis<sup>76</sup>, por se tratar do mesmo tipo de residentes, ainda que alguns deles, apenas por não terem sido tributados como residentes nos cinco anos precedentes em Portugal possam beneficiar de especial estatuto.

Ora, verifica-se face ao descrito supra, que existe um tratamento desfavorável, comparativamente a outras situações objectivamente iguais, que penaliza os próprios nacionais ou residentes normais, o que se enquadra invariavelmente no conceito de **discriminação fiscal inversa**<sup>77</sup> (um dos tipos de discriminação territorial acima elencada) que, na linha explicativa de Abel Laureano<sup>78</sup>, se descreve como “*tratamento fiscal desfavorável, sem causa justificativa, de uma realidade em relação a outra, sendo ambas idênticas*”.

Sendo ponto assente que se verifica uma situação de discriminação inversa, fica em aberto a questão de saber se tal tratamento diferenciado é ou não justificado<sup>79</sup> (de forma a concluir pela sua ilegalidade)<sup>80</sup>.

Quanto ao tema da justificação do tratamento diferenciado, podemos recorrer ao acervo comunitário que se debruçou sobre a matéria, em situações de discriminação simples (e não inversa, como no nosso caso) mas que a este é plenamente aplicável.

Referimos aqui, de entre um conjunto alargado, o acórdão do TJUE Lammers & Van Cleef<sup>81</sup>, que considera que uma situação, ainda que discriminatória, é conforme às normas comunitárias se: (i) o objectivo a alcançar nessa diferenciação de tratamento for legítimo,

---

<sup>75</sup> Não cuidaremos aqui da questão, muito presente no acervo jurisprudencial comunitário, de saber se a situação dos residentes é ou não comparável à situação dos não residentes. Além disso limitamos a nossa análise à relação entre os residentes (ditos normais) em Portugal e os residentes não habituais.

<sup>76</sup> Pelo menos entre residentes *normais* que exerçam o mesmo tipo de actividade do que passa a ser beneficiário do estatuto de não residente.

<sup>77</sup> Sobre este tema “reverse discrimination” vide Wouters, Jan *The principle of non-discrimination in European Community law*, EC Tax Review 1999/2, página 98 a 106.

<sup>78</sup> *A Discriminação Inversa...*, página 75.

<sup>79</sup> Sobre o tema do tratamento jurisprudencial do conceito de justificação vide, por todos, Cunha, Patrícia Noiret, *ob.cit.*, páginas 181 e seguintes.

<sup>80</sup> Entendemos que mesmo que exista uma justificação que suporte a diferenciação de tratamento, o mesmo será ilegal se se demonstrar desproporcional, isto é, excessivamente oneroso para uma das partes em comparação.

<sup>81</sup> Processo C-105/07.

compatível com o Tratado; (ii) se estiver justificado por razões imperiosas de interesse geral; (iii) se a sua aplicação for adequada para garantir a realização do objectivo perseguido; e (v) desde que se verifique o princípio da proporcionalidade (i.e, a diferenciação verificada não poderá exceder o estritamente necessário para atingir o fim).

Diríamos pois a este respeito, que embora o regime fiscal dos residentes não-habituais tenha a nobre intenção de tornar mais atractivo o sistema fiscal português e, por essa via, atrair investimento e profissionais qualificados para o país, os mesmos não se demonstram suficientes para que a diferença de tratamento que implica se considere justificada, especialmente por não ultrapassar o teste da adequação e proporcionalidade (não se encontram assim cumpridos os pontos iii. e iv. identificados no acórdão *Lammers & Van Cleef*).

Consideramos que é o conteúdo desproporcional do novo regime fiscal do residente não habitual – face ao regime geral aplicável aos residentes normais – que denuncia o seu carácter e natureza discriminatória.

Para sustentar esta nossa posição, interessa esclarecer adicionalmente o que entendemos por princípio proporcionalidade, identificando posteriormente os factores que no regime do residente não habitual demonstram ou confirmam a violação desse princípio (os quais já foram sendo afluídos).

Sobre o actual conteúdo do princípio da proporcionalidade, acompanhamos, na doutrina portuguesa (por se assemelhar aos contornos do princípio no âmbito do direito comunitário), Gomes Canotilho<sup>82</sup> e Anabela Leão<sup>83</sup>, autores que esclarecem que princípio da proporcionalidade, enquanto princípio geral de direito se divide em três subprincípios:

(i) Princípio da conformidade ou adequação dos meios, devendo a medida adoptada ser apropriada à prossecução do fim visado;

(ii) Princípio da exigibilidade ou da necessidade, traduzindo a ideia de que ao cidadão (ou neste caso, contribuinte) deve ser imposto o menor sacrifício possível, devendo adoptar-se o meio menos oneroso para a obtenção do fim; e

(iii) Princípio da proporcionalidade em sentido restrito, entendido como a “justa medida” na ponderação entre as desvantagens dos meios e as vantagens dos fins, de modo a evitar “cargas coactivas excessivas”.

---

<sup>82</sup> *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 1999.

<sup>83</sup> *Notas sobre o princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso*, in AAVV, *Estudos em comemoração dos cinco anos da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Coimbra Editora, 2001, páginas 999 e seguintes.

Ora, é exactamente uma “carga coactiva excessiva” que nos parece que recai sobre os residentes normais em relação aos residentes não habituais, parecendo mesmo que são estes contribuintes que suportam os encargos (negativos) das vantagens e do excessivo favorecimento atribuído aos não residentes habituais, através do novo regime.

Destacamos assim como principais factores que contribuem, no nosso entender, para se verificar tal desproporção, desde logo, a taxa de tributação a que se encontram sujeitos os rendimentos tributáveis das categorias A e B (que serão os mais relevantes). A taxa máxima de imposto de 46,5% para os residentes normais ultrapassa o dobro da taxa fixa de 20% aplicável aos residentes não habituais. Além disso, poderemos referir que o método da isenção previsto no regime dos residentes não habituais, como forma de eliminação da dupla tributação internacional, é mais favorável do que o método do crédito de imposto previsto no regime geral. Ainda como factor desproporcional ou excessivo encontramos o período de vigência do regime especial, que poderá mesmo ser ilimitado ou vitalício para cada residente não habitual, o que não se concebe. Tendo o regime especial o objectivo de atrair o “contribuinte volátil”, parece-nos suficiente que esse regime fosse aplicável por um período máximo de dez anos. Ultrapassado esse limite temporal, o regime torna-se desmerecido e excessivo, contrário aos princípios da justiça, boa-fé e reciprocidade<sup>84</sup>.

Finalmente, entendemos que não obstante a fiscalidade sirva de instrumento de recuperação económica, como referimos já, captando investimento e atraindo competitividade<sup>85</sup>, não pode deixar de cumprir as suas funções primordiais nem fugir do traçado que as suas bases impõem. Na verdade, e outro factor adicional que faz denotar a desproporcionalidade, é que o regime fiscal do residente não habitual é totalmente alheio ao princípio da capacidade contributiva, princípio este que é imposto quer ao nível constitucional interno (em Portugal), quer ao nível supra constitucional, no âmbito do Direito Europeu, e que actua como limite ao exercício do poder financeiro-tributário dos Estados.

Concluimos, aqui chegados, que o regime do residente não habitual tem carácter e natureza discriminatória, desfavorável aos residentes fiscais em Portugal (portanto, natureza inversamente discriminatória), não tendo como suporte uma justificação suficiente que permita a diferenciação de tratamento verificada.

---

<sup>84</sup> Sobre os princípios enformadores do regime jurídico-tributário vide Teixeira, Glória *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010, páginas 54 e seguintes.

<sup>85</sup> Sobre o tema, vide AAVV, *A fiscalidade como instrumento de recuperação económica*, Vida Económica, 2011.

Perante esta conclusão, estarão os residentes fiscais portugueses (ditos *normais*) protegidos pela proibição da discriminação constante da ordem jurídica comunitária?

### ***3.3 A falta de protecção nas situações de discriminação inversa no seio da UE. As situações puramente internas. A necessidade de novo enquadramento.***

Diríamos à primeira vista que, tratando-se, em primeiro lugar de cidadãos europeus e bem assim tendo em conta os princípios vigentes na ordem jurídica europeia (em especial o princípio do primado de direito comunitário), os residentes fiscais em Portugal estariam protegidos pela lei comunitária, o que implicaria, em face da proibição da discriminação, que o regime fiscal português do residente não habitual fosse considerado desconforme ao direito europeu e banido da ordem jurídica.

Mas tem sido este o entendimento do TJUE em situações de discriminação inversa?

No sentido de dar resposta à questão colocada, merece desde já referência o facto de, no âmbito do quadro jurídico europeu, existir desde sempre a preocupação de saber qual o âmbito de competência das leis internas dos Estados membro e da lei comunitária, questão nunca esclarecida pelo legislador. Foi e é, portanto, através do labor do TJUE (por meio de integração negativa) que se vai dando corpo e conta a esta problemática.

Com efeito, no seio da jurisprudência comunitária são delineadas algumas orientações, tendo surgido, neste âmbito, o conceito de *situações puramente internas*, as quais o TJUE liminarmente afasta da sua competência por entender que, não tendo conexão com a ordem jurídica comunitária, não lhe deverão ser aplicáveis as regras dos Tratados.

Deverá a discriminação inversa integrar-se no conceito de *situação puramente interna*, e por via disso, os nacionais ou residentes desfavorecidos verem afastada a protecção dada pelos Tratados?

É esta uma das questões essenciais que se vêm discutindo no seio da UE, e que se demonstra de suprema importância no regime objecto da nossa análise, exactamente por termos verificado que o mesmo é inversamente discriminatório.

É que, a permitir que o TJUE continue a decidir como tem decido, pela sua total incompetência nesta matéria, as situações inversamente discriminatórias continuarão a configurar situações profundamente injustas e inconcebíveis no território europeu. Será justificável que se permita aos Estados membro aplicar medidas mais desfavoráveis aos seus nacionais (ou residentes) do que aos estrangeiros (não-residentes), sendo que os estrangeiros



poderão beneficiar de normas ou protecção dos Tratados – em especial, da proibição da discriminação –, enquanto que os nacionais desfavorecidos não o poderão fazer, ficando completamente desamparados?

Parece-nos que não e, neste sentido, são várias as vozes discordantes que têm surgido contra o tratamento dado a estas situações<sup>86</sup>, apelando pela necessidade de novo enquadramento.

Antes de elencarmos argumentos que justificam essa necessidade de novo enquadramento, comecemos por introduzir o conceito de situação puramente interna.

Seguindo o ensinamento de Patricia Noiret da Cunha<sup>87</sup>, as situações puramente internas são aquelas “*cujos elementos pertinentes se circunscrevem ao interior de um Estado membro, não comportando nenhum elemento para além de um quadro puramente nacional de modo a permitir a sua subsunção às situações sujeitas ao direito comunitário*”.

Como já referido, a jurisprudência do TJUE é constante no sentido de considerar que as regras constantes dos Tratados, em especial as que se referem à livre circulação de pessoas (no âmbito do qual se enquadra, como vimos, o regime do residente não habitual) excluem as situações puramente internas, sendo necessário, para sua aplicabilidade, o desempenho de uma actividade económica transfronteiriça<sup>88</sup>.

No seu estudo, a mesma autora<sup>89</sup> identifica as três situações em que se verifica conexão com o direito comunitário, as quais reclamarão pela aplicação das regras dos Tratados. A *contrario sensu*, não constituirão situações puramente internas, aquelas em que:

- (i) A nacionalidade da pessoa (desfavorecida) seja diferente da do estado de acolhimento;
- (ii) O nacional de um Estado membro apresente um elemento de conexão comunitária (a qual se verifica preenchida quando um nacional de um Estado membro exerça uma actividade noutro Estado membro); ou
- (iii) Situações em que um estabelecimento ou domicílio se encontra localizado em certo Estado membro e o serviço é prestado ou recebido noutro Estado membro.

---

<sup>86</sup> Ver, por exemplo Laureano, Abel *Discriminação Inversa na comunidade Europeia (ob. cit.)* ou Garcia, Daniela *Are there reasons to convert reverse discrimination into a prohibited measure?*, EC Tax Review, 2009-4, páginas 179 e seguintes.

<sup>87</sup> *A tributação directa na jurisprudência do Tribunal de Justiça*, Coimbra Editores, 2006, páginas 118 e segs.

<sup>88</sup> Vide, entre muitos exemplos, os acórdãos *Delhaize*, Processo C-47/90, *Uecker e Jacquet*, Processo C-134/95, *Werner*, Processo C-112/91, *Asscher*, Processo C-107/94 e *Knoors*, Processo C- 115/78.

<sup>89</sup> Cunha, Patricia Noiret, *ob. cit.*, página 120 e 121.

Tendo em consideração as referidas situações, verificamos que residente não habitual em Portugal apresenta um elemento de conexão comunitária, uma vez que sendo residente noutro Estado membro se deslocou para Portugal para exercer certa actividade de alto valor acrescentado (de forma a poder beneficiar do estatuto). Portanto, poderia reclamar a aplicação das normas comunitárias por não estar abrangido por uma situação puramente interna.

Já os residentes *normais*, por não verificarem nenhuma daquelas situações de conexão, ainda que sujeitos à discriminação imposta pelo regime dos residentes não habituais, não se encontram protegidos pelas regras dos Tratados por se considerar que estão abrangidos por uma situação puramente interna.

Assim sendo, e segundo a tese tradicional nesta matéria, a discriminação fiscal inversa é um assunto que apenas aos nacionais diz respeito, pelo que deve ser o próprio Estado a exercer a sua soberania tributária, regulando a situação. De facto, existem Estados membro<sup>90</sup> que nas suas constituições, no âmbito dos respectivos direitos internos, proibiram a discriminação inversa ou, pelo menos, estenderam a aplicação da cláusula da nação mais favorecida (com origem no direito europeu) às situações internas.

Mas enquanto assim não for no direito interno português, não terão os aqui residentes direito a lançar mão do princípio da não-discriminação comunitário, de forma a afastar o tratamento desproporcional e diferenciado que sobre si recai?

Ora, entendemos que este tipo de situações, em especial no que se refere às situações criadas pelo regime do residente não habitual, deverão ser analisadas de um ponto de vista global. Concretizando, entendemos que a situação global – ainda que o regime seja unilateral e vigore na ordem jurídica interna – tem conexão com o território e jurisdição de outros Estados membro pelo que não se pode reputar de situação puramente interna. Na verdade, o residente *normal* apenas se sente desfavorecido e discriminado por existir um regime aplicável a um estrangeiro, que se desloca para Portugal, que aí se torna residente e exerce a sua actividade profissional, e que aí beneficia de um regime fiscal mais favorável. Não é possível defender que não existe uma conexão ao direito comunitário quando o ponto de comparação (o residente não habitual) surge de fora do território português, vindo de um qualquer outro ponto da EU.

Mas ainda que se tratasse de uma situação puramente interna (posição com a qual, como explanado, não concordamos) haveria que chamar à colação o estatuto de cidadania europeia

---

<sup>90</sup> Refira-se por exemplo, a Áustria, Bélgica, França e Itália.

e a Carta dos Direitos Fundamentais da UE<sup>91</sup>, porventura os mais fortes argumentos no sentido da erradicação da discriminação inversa.

Nestes sentido, o artigo 20º do TFUE institui a “cidadania europeia”, referindo que “*é cidadão da união qualquer pessoa que tenha a nacionalidade de um Estado membro*” acrescentando, no número 2, que “*Os cidadãos da União gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres previstos nos Tratados*”. Desde logo, pela simples interpretação literal deste preceito, diremos que não é necessária qualquer outra conexão com a ordem jurídica comunitária (nomeadamente, o exercício de livre circulação) para que sejam aplicáveis as regras dos Tratados. Decai assim a argumentação do TJUE perante as *situações puramente internas*.

Concluimos que não existem, no seio da UE, verdadeiras situações puramente internas, já que as situações nacionais se interseccionam naturalmente, face a este estatuto de cidadania europeia, com a jurisdição comunitária.

Além deste aspecto, prevê o artigo 6º do TFUE que a “*União reconhece os direitos, as liberdades e os princípios enunciados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (...)*” complementando, nos termos do disposto no n.º 3 que “*Do direito da União fazem parte, enquanto princípios gerais, os direitos fundamentais tal como os garante a Convenção Europeia para a Protecção dos direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais e tal como resultam das tradições constitucionais comuns aos Estados membros*”.

Ora, entre os direitos consagrados nos instrumentos legislativos acima referidos, em especial, na Carta de Direitos Fundamentais da UE encontra-se a igualdade de tratamento perante a lei (artigo 20º) e a não-discriminação (artigo 21º). Considera-se portanto que “*todas as pessoas (cidadãos europeus) são iguais perante a lei*” e que é “*proibida toda a discriminação em razão da nacionalidade*”.

Assim, se os residentes não habituais poderiam, caso o regime lhes fosse desfavorável, beneficiar da protecção dos Tratados, também os residentes (igualmente cidadãos europeus), em nome do princípio da igualdade perante a lei e dos preceitos acima identificados, devem também beneficiar dessa mesma protecção.

Como tal, e recorrendo à interpretação literal dos mencionados preceitos, conclui-se linearmente que os nacionais dos Estados membros que permanecem nos seus Estados, não

---

<sup>91</sup> (2007/C 303/01) – *Jornal Oficial da União Europeia*, série C, n.º 303, de 14 de Dezembro de 2007. De referir que, embora não conste do Tratado de Lisboa, tem, por força do artigo 6º do TUE, força de Tratado.

perdem ou não vêm afastada a protecção dada pelos Tratados. Não é necessário, para que sejam abrangidos pela ordem jurídica europeia, que os mesmos exerçam qualquer liberdade comunitária (deslocalizando-se, inclusive, para outro Estado membro)<sup>92</sup>.

E esta conclusão faz pleno sentido se considerarmos que se todos os cidadãos estão sujeitos às mesmas obrigações, então porque não beneficiam todos dos mesmos direitos?

Por outro lado também não é comportável a ideia de que, a ser assim, iriam exponenciarse as situações abrangidas pelo âmbito material dos Tratados, pelo que não haveria recursos suficientes para o efeito. Também este argumento não pode colher, pela simples razão de ser desprovido de sentido. Por não existirem recursos suficientes negam-se direitos fundamentais aos cidadãos?

Permitir discriminação inversa é permitir a violação de diversos direitos fundamentais que assistem a todo e cada cidadão europeu e de princípios enformadores da ordem jurídica, na base do Estado de Direito.

Na mesma linha de conclusão, e que bem traduz o apelo a um novo enquadramento jurídico da discriminação inversa, encontra-se Maria Luísa Duarte<sup>93</sup> que defende a *“irrelevância comunitária das ditas ‘situações puramente internas’”* considerando que *“o problema carece de um enquadramento diferente, na perspectiva da garantia dos direitos fundamentais, que de acordo com a jurisprudência do TJUE, fazem parte integrante da ordem jurídica comunitária, como princípios gerais de direito. As limitações à liberdade territorial dos seus próprios nacionais não devem ser indiferentes ao Direito Comunitário, sempre que possam configurar violações de direitos fundamentais”*.

Pelo exposto supra, concluímos que a discriminação inversa é abrangida pelo âmbito pessoal e material dos Tratados e, em consequência deverá ser erradicada ou banida do seio da UE.

Verificando-se também que o regime do residente não habitual é inversamente discriminatório, desproporcional e excessivamente desfavorável aos residentes fiscais em Portugal, deverá ser declarado desconforme ao Direito Europeu e erradicado da ordem jurídica portuguesa.

---

<sup>92</sup> A semelhante conclusão chega Garcia, Daniela *Are there reasons to convert reverse discrimination into a prohibited measure?*, ob. cit., página 185.

<sup>93</sup> *A Liberdade de Circulação de Pessoas e a Ordem Pública no Direito Comunitário*, ob. cit., página 204.

### 3.4 Proposta de nova metodologia a utilizar pelo TJUE

Face ao novo enquadramento das situações de discriminação inversa, que defendemos e descrevemos no subcapítulo anterior, a análise a efectuar pelo TJUE nestas situações deve ajustar-se em conformidade.

O TJUE tem seguido um procedimento lógico uniforme ao analisar questões em que em causa esteja o princípio da não discriminação e que sumariamente consta das seguintes fases:

- (i) Começa por verificar se a situação sob análise se encontra enquadrada no âmbito das liberdades comunitárias ou se, pelo contrário, se trata de uma situação puramente interna (caso em que, como anteriormente referido, o Tribunal afastaria liminarmente a sua competência para decidir)<sup>94</sup>;
- (ii) Considerando que se trata de uma situação abrangida pela sua competência, o TJUE passaria a analisar se e em que medida existem, nesta matéria, duas realidades objectivamente comparáveis (fase em que a influência do princípio da igualdade é notória). Como refere Patricia Noiret da Cunha<sup>95</sup>, “*a comparação concreta das situações é essencial para determinar se uma situação caracterizada por um tratamento diferente é ou não constitutiva de discriminação proibida pelo Tratado (...)*”<sup>96</sup>;
- (iii) Perante situações comparáveis, a fase seguinte é analisar se existe realmente um tratamento diferenciado que possa ser qualificado de discriminatório (directa ou indirectamente);
- (iv) Finalmente, e como último passo, o TJUE averigua se tal tratamento se encontra justificado (já que os tratamentos diferenciados sejam justificados e proporcionais serão permitidos na ordem jurídica comunitária).

Tal metodologia lógico-dedutiva deverá então, face ao novo enquadramento ser ajustada, consistindo esse ajuste na extinção da fase (i). Dada a irrelevância (ou mesmo inexistência) das situações puramente internas, e a desnecessidade de exercício de uma liberdade comunitária para que seja abrangida pela jurisdição do TJUE e pelo normativo jurídico-

---

<sup>94</sup> Refira-se, desde já, que os passos descritos aplicar-se-ão naturalmente às situações cujos sujeitos em causa sejam nacionais de Estados membro da UE; não será pois competência do TJUE julgar situações em que esteja em causa um nacional de um Estado terceiro.

<sup>95</sup> *A tributação directa na jurisprudência...*, página 144.

<sup>96</sup> Objecto de larga discussão é a comparabilidade entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes, tema que nos abstermos de analisar por não ser exactamente a situação em causa no nosso estudo. Para maior detalhe *vide* Cunha, Patricia Noiret *A tributação directa na jurisprudência...*, página 140 e seguintes.

Europeu, a existir fase (i), seria apenas para confirmação de que em causa estão cidadãos europeus.

#### **4. Nótula em sede de análise comparada**

Não podemos terminar sem relembrar que o regime objecto do nosso estudo surge no contexto da reforma da política fiscal portuguesa, no âmbito das relações económicas internacionais. Naturalmente, numa economia globalizada e num mercado comum que estamos inseridos, a competitividade e o papel da fiscalidade torna-se primordial. Não admira pois que Portugal não seja o único país a criar condições fiscalmente favoráveis à fixação de estrangeiros, captando mão-de-obra qualificada e investimento.

Aliás, Portugal não só não é o único país, como foi dos últimos a criar tais benefícios, depois de Espanha, Holanda, França e Reino Unido, ainda que tais regimes encontrem requisitos e âmbito de aplicação distintos.

Não concluiríamos sem antes deixar esta breve nota, não obstante não podermos cuidar e detalhar tais diferenças, por irmos já ultrapassando os limites impostos, tema que deixaremos para investigação futura<sup>97</sup>.

---

<sup>97</sup> Por ora remetemos para a análise sumária efectuada por Nascimento, Rui; Graça, Tiago Machado e Ramos, Marcos, in *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*, cit..

## CONCLUSÕES

- I. O regime fiscal do residente não habitual, introduzido pelo DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, transporta diversas questões de índole jurídica, fazendo transparecer desde logo uma inconcebível desarmonia legislativa.
- II. A tributação especial de 20% prevista *ex novo* na Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio e que recai sobre determinados rendimentos aí descritos, é orgânica e materialmente inconstitucional.
- III. Também é ilegal a referida Circular, na parte em que pretende derrogar o artigo 9º do DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, pretendendo aplicar o regime apenas em 2010.
- IV. O regime do residente não habitual tem natureza jurídica de benefício fiscal, o que permite a aplicação dos princípios constantes do EBF e bem assim exercer o controlo da despesa fiscal.
- V. Consideramos que a publicação do regime tem impacto relevante no seio do ordenamento jurídico-tributário português, não por alteração da configuração ou dicotomia vigente entre *residentes* e *não residentes*, mas por implicar um nível adicional de análise no âmbito da figura dos residentes fiscais (são agora, os residentes ditos *normais* ou serão os residentes não habituais).
- VI. Ao nível do Direito Europeu, o novo regime revela-se como um instrumento de efectivação das liberdades comunitárias.
- VII. No que concerne ao princípio da não-discriminação, não obstante se verifique uma generosa influência do princípio da igualdade, os respectivos conteúdos não coincidem na sua totalidade.
- VIII. Segundo o nosso entendimento, uma situação de discriminação vai mais além do que um tratamento desigual, e traduzir-se-á, acima de tudo, num tratamento desfavorável, prejudicial e desvantajoso de uma realidade ou situação em relação a outra essencialmente idêntica.

- IX. Se quem sofre o tratamento desfavorável e prejudicial é o nacional ou residente do próprio Estado (que emite a norma ou regime), estão estaremos em face de uma situação de discriminação inversa.
- X. Concluimos que o regime fiscal do residente não habitual tem carácter inversamente discriminatório.
- XI. Não concordamos com a posição tradicional assumida pelo TJUE ao afastar da sua jurisdição e competência as situações de discriminação fiscal inversa, por entender que se trata de situações puramente internas.
- XII. Não se concebe como poderão ficar desprotegidos os desfavorecidos em face do regime discriminatório, apenas por não exercerem alguma liberdade de circulação, não se estabelecendo conexão (segundo as posições conservadoras) com o Direito Europeu.
- XIII. Deverá chamar-se à colação, como argumentos que suportam o apelo pelo novo enquadramento jurídico das situações de discriminação inversa, o estatuto de cidadania europeia e a Carta dos Direitos Fundamentais da UE.
- XIV. Os artigos 3º do TUE; 18º e 20º do TFUE e 20º e 21º da Carta de direitos Fundamentais da UE são argumentos mais do que suficientes para estabelecer igualdade dos cidadãos europeus e para lhes impor – incluindo nas situações em que está em causa um regime interno de um Estado membro – a protecção das normas dos Tratados.
- XV. Por isso deverão ser erradicados da ordem jurídica europeia todos os regimes e normas que originem situações de discriminação inversa, entre os quais o regime fiscal português do residente não-habitual.
- XVI. Um ajustamento deverá, por conseguinte, ser efectuado no método lógico-dedutivo utilizado pelo TJUE na análise dessas questões, devendo esse ajuste consistir na eliminação da fase em que se verificava se o tribunal estaria ou não perante uma situação puramente interna (devendo preocupar-se apenas em confirmar se estão em causa cidadãos europeus).
- XVII. Regimes fiscais com o propósito semelhante ao regime e do residente não habitual existiam já noutros ordenamentos como Espanha, Holanda, França e Reino Unido.
- XVIII. Embora não analisados nesta sede, os seus requisitos e circunstâncias diferem entre si e todos eles diferem do regime português em questão.



**ANEXOS**  
**(Legislação Relevante)**

## BIBLIOGRAFIA

AAVV (Coord.) MONTEIRO, SÓNIA; COSTA, SUZANA, E PEREIRA, LILIANA - *A Fiscalidade como Instrumento de Recuperação Económica*, Vida Económica, 2011.

ALMEIDA, MOITINHO DE - *Direito Comunitário. A Ordem jurídica Comunitária. As Liberdades Fundamentais na CEE*, Lisboa, 1985.

BASTO, J. GUILHERME XAVIER - *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

CALDERÓN CARRERO, J. M. - *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Mc. Graw-Hill, Madrid, 1997.

CAMPOS, JOÃO MOTA - *Manual de Direito Comunitário*, Fundação Calouste Gulbenkian, 2ª edição, Lisboa, 2001.

CANOTILHO, J. GOMES - *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, Almedina, 1999.

CUNHA, PATRICIA NOIRET DA - *A tributação directa na jurisprudência do Tribunal de Justiça*, Coimbra Editores, 2006.

CUNHA, TÂNIA MEIRELES - *O Investimento Directo Estrangeiro e a Fiscalidade*, IDET, Almedina, 2006.

DOURADO, ANA PAULA - *O Princípio da Legalidade Fiscal (Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação)*, Almedina, 2007.

DUARTE, MARIA LUÍSA - *Estudos sobre o Tratado de Lisboa*, Almedina, 2010 / *A Liberdade de Circulação de Pessoas e a Ordem Pública no Direito Comunitário*, Coimbra, 1992.

FAIRHURST, JOHN - *Law of the European Union*, Pearson Longman Ed., 5th edition, Great Britain, 2006.

FÉRNANDEZ, NESTOR CARMONA (Coord.) - *Fiscalidad del no residente: aspectos conflictivos*, Wolters Kluwer, 2007.

GARCIA, DANIELA - *Are there reasons to convert reverse discrimination into a prohibited measure?*, EC Tax Review, 2009-4.

GOMES, NUNO SÁ - *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, CTF n.º 165, 2004.

LAUREANO, ABEL - *Discriminação inversa na Comunidade Europeia (O desfavorecimento dos próprios nacionais na tributação indirecta)*, Quid Iuris, Lisboa, 1997.

LEÃO, ANABELA - *Notas sobre o princípio da proporcionalidade ou proibição do excesso*, in AAVV, *Estudos em comemoração dos cinco anos da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Coimbra Editora, 2001.

MORAIS, RUI DUARTE - *Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado*, Universidade Católica, 2005 / *Dupla tributação internacional em IRS, Notas de uma leitura em jurisprudência*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano I Abril/2008, Almedina.

NABAIS, J. CASALTA - *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009 / *Por um Estado Fiscal Suportável* in Estudos de Direito Fiscal, Vol. II, Almedina, 2008.

NASCIMENTO, RUI; GRAÇA, TIAGO MACHADO E RAMOS, MARCOS - *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*, integrante da Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2010.

PRIMAZ, MIGUEL - *Da Responsabilidade Fiscal e do Gestor de Bens ou Direitos*, in Boletim da Ordem dos Advogados, n.º 50, Jun/Set 2008.

RAMOS, LUÍSA - *Responsabilidade Fiscal do Representante Fiscal de Sujeito Passivo Não Residente*, in Boletim BDO, Novembro, 2007.

SANCHES, J. L. SALDANHA - *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

SANTOS, ANTÓNIO CARLOS DOS - *Constrangimentos Internacionais ao Recurso a medidas Fiscais para Melhorar a Competitividade*, Fisco, 2003.

SILVEIRA, LEANDRO SCHUCH - *Análise de factores de atracção do investimento directo estrangeiro sob a óptica das ciências jurídico-económicas: regime contratual e incentivos fiscais*, in Estudos de Direito Fiscal, AAVV, Almedina 2007.

TEIXEIRA, GLÓRIA - *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2010.

YURRITA, MIGUEL ÁNGEL COLLADO - *Los Criterios de Sujeción a los Ordenamientos Tributarios*, Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria, (Coord) González, Saturnina Moreno, Universidad de Castilla-La Mancha y Centro Internacional de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

WOUTERS, JAN - *The principle of non-discrimination in European Community law*, EC Tax Review 1999/2.

XAVIER, ALBERTO - *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição actualizada, Almedina, 2009.